

301809

1  
29



**UNIVERSIDAD DEL VALLE DE MEXICO**

**ESCUELA DE DERECHO**

**ANALISIS JURIDICO DE LA OBLIGACION  
TRIBUTARIA DE LOS MEXICANOS**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A :  
JOSE LUIS GARCIA PAZ**

**FALLA EN ORIGEN**

**MEXICO, D. F.**

**1981**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

ANALISIS JURIDICO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA DE LOS MEXICANOS.

I N D I C E

CAPITULO I

Página

**I.-ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA TRIBUTACION**

- A).-Tiempos primitivos I
- B).-Ciudades Estados
  - a).-Egipto y Babilonia 5
  - b).-Grecia 5
  - c).-Roma 6
- C).-Edad Media II

**2.-EVOLUCION TEORICA DE LOS IMPUESTOS**

- A).-Principios económicos y políticos de su sustentación 14
- B).-La Independencia de los E.U.A. como factor de influencia 20
- C).-La Revolución Francesa como punto de desarrollo jurídico. 21

CAPITULO II

**ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA TRIBUTACION EN MEXICO**

- A).-Etapa Precolonial 24
- B).-Etapa Colonial 28
- C).-México Independiente, desde el Bando de Hidalgo hasta la Constitución de 1857 31

CAPITULO III

**ANALISIS TEORICO JURIDICO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA**

- A).-la relación jurídica en general 45
- B).-Analogías y diferencias entre la obligación jurídica en general y la obligación tributaria en particular 45
- C).-Elementos constitutivos de la obligación tributaria 48

#### CAPITULO IV

<b>LA OBLIGACION TRIBUTARIA DE LOS MEXICANOS CONFORME A LA CONSTITUCION DE 1917</b>	<b>Página</b>
<b>A).-TEXTO CONSTITUCIONAL Y ANALISIS TERMINOLOGICO</b>	<b>59</b>
<b>B).-SUJETOS ACTIVOS DE LA RELACION TRIBUTARIA</b>	
a).-La Federación	63
b).-Los Estados	65
c).-Los Municipios	68
<b>C).-SUJETOS PASIVOS DE LA RELACION TRIBUTARIA</b>	
a).-Mexicanos y extranjeros	70
b).-Las exenciones	78
<b>D).-REQUISITOS CONSTITUCIONALES DE LOS TRIBUTOS</b>	
a).-La proporcionalidad	84
b).-La equidad	88
c).-Destino o finalidad de las contribuciones	99
 <b>CONSIDERACIONES PERSONALES</b>	 <b>103</b>
 <b>BIBLIOGRAFIA</b>	 <b>III</b>

## **C A P I T U L O I**

**1.-ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA TRIBUTACION**

**2.-EVOLUCION TEORICA DE LOS IMPUESTOS**

## I.-ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA TRIBUTACION

### A) TIEMPOS PRIMITIVOS

La mayoría de los autores coinciden que desde su aparición en la tierra, el hombre ha tenido que hacer frente a una serie de necesidades, que pueden clasificarse en dos grupos:

- a) necesidades individuales
- b) necesidades colectivas

El hombre en sus diversas etapas, para poder enfrentarse a los diversos peligros que lo acechaban comenzó a crear utensilios para - - lograr su desarrollo. Con el transcurso del tiempo tomó conciencia de que él sólo no podía solucionar todos sus problemas sino que era indispensable la creación de nuevos instrumentos y también de un grupo de - individuos capaz de enfrentar las necesidades colectivas.

En los tiempos primitivos existieron grupos de hombres denominados tribus. Es en estos grupos, donde el impuesto tuvo su origen en su forma más simple ya que sin la existencia del Estado imperaba la ley - del más fuerte, y tal poder era reconocido por los miembros del grupo los cuales se sometían pagándole tributo.

No es posible afirmar un origen determinado del impuesto porque - no se puede comprobar; todo lo que se refiere a los orígenes de algo - se tiene que suponer.

ORIGEN, significa principio, nacimiento, raíz, de donde una cosa proviene. (I)

---

(I) Enciclopedia Salvat. Tomo I. Salvat Editores, S.A. Barcelona - España 1971.

Sin embargo, se considera que el tributo tuvo dos orígenes:

- 1) en la religión.
- 2) en la guerra o en la conquista

I) En la religión, vemos cómo en la antigüedad toda institución social es influenciada por la religión, de allí nace la costumbre, y el tributo debió ser costumbre y después derecho obligación.

El hombre primitivo espiritualmente era un niño, era ignorante, se admiraba y atemorizaba de todo, no comprendía el origen de la lluvia, de los rayos, de la muerte, etc. Surge el mito, el demonio, el Dios, etc. por lo que el hombre cae en la adoración y consecuentemente hace ofrendas a sus dioses, ya que siente admiración o temor.

De aquí las ofrendas y sacrificios para obtener del Dios protección y ayuda. Respecto al culto a los muertos, que se les consideraba como dioses bienhechores, en caso de suspenderse las ofrendas - salían éstos de sus tumbas, buscaban castigar a los vivos, enviándoles enfermedades, volviendo estéril las tierras, etc. La ofrenda les hacía volver a tener reposo.

Se hacían ofrendas consistentes en sacrificios de animales, inclusive sacrificios de hombres. En la conciencia del hombre se suscita un sentimiento, el de su pequeñez, el de su incapacidad para igualar aquello o vencerlo, lo que hace que caiga en un estado de adoración, lo que es lo mismo, un estado religioso en el que todos los hombres primitivos interpretaban los fenómenos de la naturaleza como acciones de seres sobrehumanos, pero parecidos a los hombres.

La religión influye en la antigüedad en todo y la mayor parte de los autores están de acuerdo en reconocer que de la religión emanan - costumbres, instituciones, etc.

Todo en la antigüedad arranca de la religión. Por ello considero que el tributo tiene su origen en ésta; se ve claro su origen cuando se considera que el hombre tributa antes que nada a sus dioses y pontífices. En los tiempos primitivos se pagaba tributo primero al sumo sacerdote, al jefe y después, al príncipe.

2) En la conquista, el tributo también se origina en la guerra; es decir, en la conquista que tiene su razón de ser en la necesidad de subsistir, a la rapiña, a la codicia, o bien a la necesidad de hacerse de tierras que hacen falta a la tribu, al Estado.

Mientras la tribu satisfizo sus necesidades propias no existió - más tributo que el supuesto derivado de la religión, pero posteriormente cuando las necesidades crecen viene entonces la lucha para obtener lo necesario con que subsistir, es el caso de los conquistadores.

Los historiadores consideran otro origen del tributo en la guerra. El servicio militar constituía una especie de tributo; el servicio militar nace de la guerra ofensiva o defensiva, recurriéndose al elemento humano esencial en la guerra, es decir, tributo de hombres que originará más tarde el servicio militar.

Terminada la conquista aparecen dos especies de tributos:



- a) el botín que después toma otras formas, y,
- b) la tributación a que se sujetan los vencidos, pues el vencedor los protege de sí mismo y de otros pueblos.

El botín es una especie de indemnización voluntaria. La tributación consiste en la protección que buscan los más débiles de los fuertes y quedan como tributarios, acuden en demanda de protección de las familias poderosas debiendo pagar un tributo por dicha protección.

Se supone que la guerra proviene primero de un hecho espontáneo - que obedece a la necesidad de subsistir, de allí el pillaje, el robo, etc.

La esclavitud es una especie de tributo que puede consistir en la entrega de un número determinado de hombres.

Durante mucho tiempo el tesoro público es el tesoro del príncipe, de los jefes, porque los príncipes son los que obtienen de la guerra la mayor parte del botín.

Durante las guerras escogían el mejor ganado, caballos de raza y - las mejores armas. Toda la tierra del vencido era declarada propiedad - del rey.

Otro origen del impuesto lo fue la guerra o la conquista, porque a través de ésta se busca la manera de satisfacer las necesidades que el impuesto cubrirá más adelante. Los pueblos recurren a la guerra para - hacerse de botín y para conquistar otros pueblos y hacerlos tributarios.

## B) CIUDADES ESTADOS

a) Egipto y Babilonia.—A partir de la Monarquía Absoluta, en estos pueblos comienza a desarrollarse notablemente la Hacienda Pública. La necesidad económica originada por la guerra, la corte y la actividad constructora contribuye a que el aspecto financiero fiscal ocupe un puesto destacado dentro de la recaudación de fondos efectuados generalmente en especie.

En un principio se hacía una matanza general de los vencidos; después viene la esclavitud y, más tarde, un tributo reducido que posteriormente se cambió por otros tributos.

Sabemos que los conquistadores asirios, llevaban grandes masas de prisioneros para matarlos. Más adelante, la civilización obliga al vencedor por así convenirle, a esclavizar al vencido en vez de matarlo, para hacerlo tributario en una época en que la esclavitud ya no es conveniente.

b) Grecia.—En la antigua Grecia inicialmente sus gastos públicos eran pequeños produciéndose ocasionalmente con motivo de fiestas, solemnidades religiosas especiales, así como por las edificaciones o construcciones públicas. Los ingresos del Estado en los primeros tiempos procedían del patrimonio del rey (terrenos y ganado) y, algunas veces, se sumaban donaciones de amigos y aliados y más tarde ciertas tasas para la Administración de Justicia y aprovechamientos de los bienes comunales.

Los gobernantes de la antigüedad, salvo algunas excepciones, acostumbraban castigar cruelmente a aquellos que desobedecían a las autoridades encargadas de cobrar los tributos, haciéndose merecedores de la degradación cívica e, incluso de la pena de muerte para el caso de que se cometiera fraude.

La aplicación de multas era conocida ya por los pueblos antiguos, en general, aunque era aplicada de distinta manera por las condiciones especiales de cada pueblo.

Existía entre los pueblos antiguos señalados, un conocimiento del sistema tributario, cuyas costumbres de recaudación se aplicaban de una manera arbitraria.

En los pueblos de la antigüedad los impuestos se destinaban principalmente para:

- a) el mantenimiento de los ejércitos
- b) los grandes festejos y diversiones de los gobernantes, y,
- c) para cubrir los gastos de la administración pública en mínima cuantía.

Entre los pueblos señalados destinaban la mayor cantidad de impuestos para cubrir precisamente el gasto de los grandes ejércitos, necesarios para realizar conquistas.

o) Roma.-El Derecho Romano, es el conjunto de instituciones jurídicas que estuvieron en vigor en Roma y en los territorios sometidos a la dominación romana.

Nunca se sometían las controversias entre los particulares y el Estado a una jurisdicción especial a manera de la llamada modernamente contencioso administrativo, sino que los propios órganos del Estado eran a la vez jueces y partes. No ha de confundirse el Fiscus, que debía ser utilizado por el emperador únicamente en interés del Estado, con el Patrimonium Caesaris o patrimonio de la corona, del que puede disponer libremente. (2)

El rey Servio Tulio estableció el censo. El censo consistía en que todo jefe de familia debe ser inscrito en la tribu donde tiene su domicilio y se halla obligado a declarar bajo juramento, al inscribirse, el nombre y la edad de su mujer e hijos, así como el importe de su fortuna dentro de la cual figuran sus esclavos.

El impuesto era pagado por los ciudadanos de las cinco clases y por aquellos que tienen por lo menos 1,500 ases; se les llama assidui. Los ciudadanos que tienen menos de 1,500 ases se hallan exentos de impuestos. Estos son los capite censi o proletarii (de prolem dare), los que no cuentan más que por su cabeza y por los hijos que puedan dar al Estado. (3)

Al extender sus conquistas, en aquellas regiones conquistadas por los romanos fuera de Italia. En un principio, y salvo los privilegios concedidos a ciertas ciudades, el terreno de las provincias perteneció al Estado por derecho de conquista. Los particulares no podían ser propietarios, sino solamente poseedores, y tenían que pagar al Estado, -

(2) Hernández Tejero, Francisco Javier. El Derecho Romano. Universidad de Madrid. Madrid 1959.

(3) Petit, Eugene. Tratado elemental de Derecho Romano. Editora Nacional. México 1975. Pág. 33.

que conservaba la propiedad de los fundos provinciales, un censo llamado tributum o stipendium. (4)

Cuando la riqueza del pueblo se concentraba sobre todo en la propiedad inmueble, sobre ésta tenía que recaer también en primer término la organización de los impuestos, tanto más cuanto que el impuesto personal era, según las concepciones de entonces, el peor y el más indigno de personas libres. Solo habían tres fuentes normales de ingresos - para el Estado; Los productos de los terrenos públicos, los tributos - de los terrenos conquistados y los impuestos indirectos.

El tributo percibido por el disfrute de los terrenos itálicos del Estado y, singularmente, el tributo territorial del ager publicus, era la forma más antigua y fué en todo tiempo la clase más importante de tributos (Vectigal). El suelo provincial se consideraba, para los efectos de Derecho Público, como propiedad del pueblo romano, aunque se respetase en posesión a los propietarios anteriores, se adjudicase a colonistas romanos, se vendiese a particulares como enajenable y transmisible por herencia, o se pusiese bajo la administración del mismo Estado. De aquí el deber de tributación de los provinciales, que había de hacerse efectivo en dinero (stipendium), unas veces como diezmo (tributum soli) y, otras veces como impuesto patrimonial o territorial fijo independientemente del rendimiento de las tierras.

Las necesidades extraordinarias de dinero se cubrían mediante impuestos patrimoniales extraordinarios (tributum) sobre los ciudadanos romanos.

---

(4) Idem. Pág. 235.

El imperio convirtió a los romanos e itálicos en súbditos, obligados por consiguiente a contribuir a las cargas del Estado.

Entre los impuestos indirectos, que en la antigüedad se consideraban como la única carga normal compatible con la libertad civil, ocupaban el primer lugar los impuestos de aduanas. Para las provincias se establecieron líneas aduaneras fijas en las fronteras del imperio. Los impuestos indirectos les parecieron a los emperadores muy apropiados para hacer contribuir también a Roma e Italia.

La imposición de las cargas fiscales correspondía a los poderes supremos al rey, al senado y bajo la autoridad de éste a los censores, al príncipe. La recaudación de los impuestos se fué acostumbrando cada vez más a arrendarla por lustros, en subasta a un tanto alzado, a sociedades especiales compuestas principalmente por capitalistas. Los ingresos iban al tesoro público (aerarium) que, a partir de Augusto y respondiendo a la división del imperio entre el senado y el emperador, se dividió en la caja del Estado (aerarium) y en la caja imperial (fiscus caesaris) con los que no hay que confundir el Patrimonium Caesaris, esto es, el patrimonio personal del emperador. Sin embargo la distinción se fué borrando cada vez más, porque todas esas cajas se hallaban de hecho a disposición del emperador. (5)

A los órganos estatales se les ahorra incluso la molestia de cobrar los impuestos correspondientes a las provincias, arrendándose su recaudación a financieros romanos que se reunían en sociedades (societa

---

(5) Von Mayr, Rebart. Historia del Derecho Romano. Tomo I, 1941. Pág. 295. Editorial Labor.

tes publicanorum), para estos negocios de millones y embolsándose ellos mismas sumas increíbles. La administración local, la administración de justicia entre la población provincial y otras muchas funciones se dejaban a los órganos políticos de los súbditos. Así, conservaban éstos en amplia medida una verdadera autonomía administrativa, aunque, en gran parte, no pudieran exigirla, pues, a diferencia de Italia, en las provincias había relativamente pocas comunidades a las que Roma hubiera concedido una alianza (fuera ésta foedus aequum o foedus iniquum), y que por ella estuvieran aproximadamente a la altura de los aliados itálicos. (6)

Hemos visto que el pueblo romano contaba con un sistema tributario muy completo encontrándose aquí el origen de la palabra "multa", que era aplicable a un particular, esto es, una pena pecuniaria destinada a ingresar al patrimonio de la comunidad. En Roma, la multa era una expresión del "coercitio" consistente en la potestad de los magistrados de hacer cumplir coactivamente sus determinaciones, dependiendo en forma exclusiva al arbitrio de éste, considerando como un acto administrativo.

Según hemos visto, los tributos en Roma podían ser:

A) Contribuciones directas llamadas también ordinarias podían ser:

- a) Vectigal, cuando se pagaba en especie del Ager Publicus
- b) Stipendium o Tributum, cuando se percibía en efectivo
- c) Fignoria Capio que era la privación total de los bienes del dador, así como la destrucción de los mismos en caso de incumplimiento en el pago de dichos tributos.

B) Contribuciones indirectas consistían en un impuesto aduanal que

(6) Kunkke, Wolfgang. Historia del Derecho Romano. Ediciones Ariel. - México 1970. Pág. 48.

se exigía a la entrada y salida del imperio así como de las provincias que lo integraban. Dicho impuesto denominado de peaje o cuota era aplicable por el uso de caminos y puentes, así como el de alcabala establecido por una ciudad sobre las diversas mercancías que eran introducidas en ella.

El incumplimiento en el pago de los tributos originaba en los pueblos antiguos sanciones como la multa, la confiscación de bienes, prisión, pérdida de los derechos civiles y políticos, llegando incluso hasta la muerte.

### C) EDAD MEDIA

A partir del Siglo V, se observa una desaparición paulatina del comercio de las grandes ciudades, que provocó un cambio en la economía, que se convierte en una economía de tipo rural; pero esta economía era rudimentaria porque solamente se pretendía que el campo produjera lo necesario para el uso y consumo de sus propios habitantes, pues no había ya ciudades que abastecer ni comerciantes que llevaran los productos de una región a otras.

Como consecuencia de este proceso y de causas diversas, en el Siglo XI, Europa aparece dividida en grandes extensiones territoriales sometidas al dominio de un gran señor teóricamente ligado al rey, pero en realidad actuando con independencia de él y aún enfrentándosele.

Dentro de las grandes propiedades había extensiones reservadas para la explotación directa del Señor, otras se daban a los cortesanos -



a cambio del reconocimiento por parte de éstos, de un vasallaje, debiendo prestar al señor fidelidad y lealtad. Tanto los señores como los vasallos hacían trabajar sus tierras por los aldeanos y, por último los siervos que realizaban los trabajos más viles.

El vasallo tenía para su señor obligaciones que pueden dividirse en dos grupos:

- a) las relativas a la prestación de servicios personales
- b) las relativas a prestaciones económicas

Entre las obligaciones personales estaba la del servicio militar así como aquella otra que obligaba al vasallo a permanecer de guardia en el castillo del señor y dar consejo al señor en sus negocios.

Entre las prestaciones de carácter económico estaban las ayudas de dinero, estas ayudas en dinero primeramente arbitrarias pero después se reglamentaron limitándolas. Había cuatro casos especiales en los que el vasallo debía ayudar económicamente al señor:

Para pagar el rescate del señor cuando éste caía prisionero; para equiparlo cuando marchaba a las cruzadas; cuando se casaba su hija y cuando se armaba caballero su hijo.

Los siervos tenían dos clases de obligaciones:

- a) unas consistentes en la prestación de servicios personales
- b) otras de carácter económico

Entre las de carácter económico pueden señalarse las siguientes; la capitación que era un censo se pagaba por cabeza, generalmente cada

año. El Formariage o servidumbre matrimonial que era una cantidad que se pagaba por el siervo o sierva que se casaba con persona extraña al feudo, siendo esta cantidad normalmente elevada; en cambio cuando se casaban dos personas del mismo feudo era mínima la cantidad.

La mano muerta era un derecho del señor para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando éstos morían sin dejar hijos. El censo era una renta en metálico que tenían obligación de pagar los aldeanos en proporción a su predio.

Los labriegos estaban obligados a cocer el pan en el horno del señor, pisar las uvas en su hogar y moler su trigo en el molino señorial debiendo pagar por cada uno de estos actos un derecho en especie.

Entre las obligaciones de carácter personal que tenían los aldeanos estaba la de cultivar los terrenos propios del señor, cuidar sus viñedos, segar sus trigos, almacenar sus mieses, transportar leña, - piedra, alimentos, reparar los caminos, etc.

Los servicios de carácter personal se fueron sustituyendo con el transcurso del tiempo por prestaciones en dinero, originándose así - diversos impuestos.

Los derechos de peaje fueron desapareciendo y solamente han subsistido transformados en impuestos de importación e de exportación, gravando la entrada o la salida de los productos de un país teniendo más que una finalidad de carácter fiscal, una finalidad proteccionista.

Los impuestos sobre transmisiones hereditarias han subsistido hasta - nuestros días.

Esta circunstancia de encontrar en los derechos feudales el origen de muchas de las prestaciones contemporáneas de carácter fiscal, es lo que nos ha llevado a hacer esta somera revisión del sistema feudal. (7)

Lo anterior, permite observar pues como en la aristocrática Grecia en la Cesarina Roma, las relaciones tributarias entre el pueblo y los - detentadores del poder público se regían por signos todavía bárbaros - y por la esclavitud que aún en nuestros días se estudia como capítulo - importante del Derecho Romano en las universidades. Durante La Edad - - Media las relaciones entre los siervos trabajadores del campo y los villanos, modestos artesanos de las nacientes ciudades y los señores feudales de horca y cuchillo, se regían por la arbitrariedad y la injusticia, existiendo prácticas verdaderamente infamantes de los dueños del - poder público en contra de las clases desheredadas.

## 2.- EVOLUCION TEORICA DE LOS IMPUESTOS.

### A) PRINCIPIOS ECONOMICOS Y POLITICOS DE SU SUSTENTACION

El más importante ingreso que posee el Estado para satisfacer sus gastos y las necesidades colectivas, es el impuesto.

Existe una serie de teorías sobre los impuestos, pues no siempre se ha considerado el impuesto en la misma forma. Las teorías fundamentales son:

(7) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. - Editorial Porrúa. México 1977. Pág. 27.

- 1.-Teoría de la equivalencia o Servicios Públicos
- 2.-Teoría del Seguro
- 3.-Teoría del Capital Nacional
- 4.-Teoría del Sacrificio

1.-Teoría de la Equivalencia o Servicios Públicos, expuesta en el Siglo XVII, esta teoría afirma que, mediante el impuesto, los contribuyentes pagan el precio de los servicios que les presta el Estado, considerando así que debe existir una contraprestación entre ambas partes (el estado y contribuyentes). Los principios en que se apoya esta - - teoría impositiva serían: "do ut des; do ut facias"; es decir, "doy - para que des y doy para que hagas".

Esta teoría es inexacta, porque el Estado no solo presta servicios públicos, sino que, como es sabido, cumple otras diversas funciones como son las de su propio mantenimiento, obras de beneficencia, etc.

2.-Teoría del Seguro, de acuerdo con ella, los tributos, en especial el impuesto, se considerarían como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a las vidas y haciendas de los particulares. Esta tesis se ha reputado como falsa, en virtud de que "la actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo ni podría estarlo nunca a una simple protección de la hacienda de sus súbditos", pues "de actuar el Estado como una empresa de seguros tendría la obligación, al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo; así, en el caso de un homicidio el Estado debería indemnizar a los deudos del - cuarto, del mismo modo como lo haría en el caso de un robo o respecto de

cualquiera otra circunstancia que lesionara su patrimonio, porque - debería indemnizar a la víctima, y el Estado no procede en esta forma porque su función no consiste, tratándose de los servicios de seguridad, en garantizar el respeto a la vida o de las propiedades de sus súbditos o indemnizarlos en caso de violación". (8)

3.-Teoría del Capital Nacional, en esta teoría el impuesto es - considerado como la manera más eficaz de obtener los ingresos necesarios para solventar los gastos generales de la explotación del capital nacional, fijándose así el impuesto único sobre el capital. Pero Tampoco es correcta esta tesis, porque si el Estado explotara al capital - nacional, entonces el Estado no sería más que una empresa financiera, lo cual no es aceptable jurídicamente.

4.-Teoría del Sacrificio, expuesta por John Stuart Mill, sostiene que el impuesto es un sacrificio de los particulares que ceden una parte de su patrimonio para el sostenimiento del Estado. En ella, el - autor no pretende dar una definición sino sólo proporcionar un elemento para lograr una distribución equitativa de los impuestos. Considera, - además, que el sacrificio debe ser el menor posible. El sacrificio esta en función de dos variables:

- a) el mínimo obstáculo puesto al aumento de la producción, y,
- b) la mayor igualdad de repartición del impuesto entre los - ciudadanos.

Nosotros consideramos que la tesis de Mill que estima el impuesto como un sacrificio, es cierta desde el punto de vista del sujeto del - impuesto, que no puede percibir las ventajas que le reporta la erogación

---

(8) Margain Manautou, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario. Editorial Universitaria Potosina. México 1977. Pág. 144.

que realiza al pagarlo; es decir, que el impuesto significa para el - que lo paga un sacrificio porque no obtiene compensación alguna concreta, visible, mensurable, por la disminución de sus rentas o de su patrimonio que sufre al pagar el impuesto. Y el Estado, al establecer el impuesto, es decir, al distribuir entre los individuos las cargas públicas, deberá tomar en cuenta esta situación para que el sacrificio sea el menor posible. (9)

Los principios son máximas bases fundamentales que han servido - para orientar las leyes impositivas. El economista Adam Smith, en el Libro V de su obra "La Riqueza de las Naciones", estudia los cuatro - principios fundamentales que, a su juicio, deben tomarse en cuenta - en el establecimiento de los impuestos. Ellos son:

Principio de Justicia, en este principio se encuentra la afirmación de que los impuestos deben ser justos y equitativos. "Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción lo más cercana posible a sus capacidades; ó sea en proporción a los ingresos de que gozan. De la observancia o menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama equidad ó falta de equidad en los impuestos. (10)

Este principio, contiene la máxima fundamental de que los impuestos deben ser justos, proporcionales y equitativos. Inspiró a los autores de la Revolución Francesa que la consagraron en "La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano". A su vez inspiró a la Constitución de Cádiz de 1812 que es antecedente de las constituciones mexi-

(9) Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 51 y sigs.

(10) Smith, Adam. La Riqueza de las Naciones. Libro V. The Harvard - Classics. Charles M. Eliot. 1956. Pág. 499.

canas, principalmente la de 1857 y la de 1917, que señala expresamente en la fracción IV del artículo 31, la obligación del legislador ordinario de tomar en cuenta los requisitos de proporcionalidad y equidad en el establecimiento de los impuestos.

Este principio de justicia se sustenta a su vez, en dos características no menos fundamentales como son la generalidad y la uniformidad -

La Generalidad consiste en que todas aquellas personas físicas o morales que tengan capacidad contributiva deben pagar el impuesto, sin importar si son residentes en el país.

Y la Uniformidad, se refiere a la igualdad del sacrificio; esto es, que todos los que paguen un impuesto, realicen el mismo esfuerzo. Esta característica de la uniformidad es imposible de realizarse en la práctica, ya que existe una diversidad de gravámenes a cargo de las personas físicas ó morales, y mientras unas pueden ser situadas en determinado impuesto por sus características, otras en cambio no estarán situadas en el mismo. El principio de uniformidad, no puede realizarse plenamente por medio del impuesto único, sino que es necesario la combinación de diversas clases de gravámenes.

Principio de Certidumbre, de acuerdo con este principio, "El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago; la forma de realizarlo; la cantidad a pagar son situaciones que deben quedar claras para el contribuyente y para todas las demás personas. Cuando no sucede así, toda persona sujeta a un impuesto se haya a merced del recaudador del impuesto, dado que puede

exagerar el importe del impuesto para aquel contribuyente que le desagrada, o arrancarle, por la amenaza de esa gravación, algún presente o propina. La inseguridad de los impuestos estimula la insolencia y favorece la corrupción en una clase de hombres, que ya por la función que desempeñan son impopulares, incluso cuando no son insolentes ni corruptos. (II) Este principio tiene, pues, la finalidad de evitar arbitrariedades por parte del recaudador del impuesto.

Principio de Comodidad, según él, "Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma que convenga más al contribuyente". (I2)  
 Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, debe pagarse - en el tiempo que por lo general se reciben dichas rentas; o sea, precisamente cuando el contribuyente las recibe por ser el momento más conveniente para pagar el impuesto por disponer el contribuyente de los - medios necesarios para hacerlo.

Los impuestos sobre géneros perecederos como son los artículos de lujo, deben pagarse en último término por el consumidor y, por lo general, en forma y términos que es muy conveniente para él.

Principio de Economía, afirma este principio que "Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia entre lo que se recaude y lo que ingresa al tesoro público del Estado sea lo más pequeña posible" (I3)  
 Este principio trata de evitar el atesoramiento por parte del Estado - puesto que todas las contribuciones que obtiene el Estado, deben gastarse en los distintos renglones que señala el Presupuesto de Egresos.

(II) Iden. Pág. 506.

(I2) Ibidem. Pág. 509.

(I3) Ibidem. Pág. 512.



### B) LA INDEPENDENCIA DE LOS E.U.A. COMO FACTOR DE INFLUENCIA.

La mala situación financiera por que pasaba el gobierno inglés a causa de los grandes gastos originados por las guerras europeas le indujo a crear impuestos en América; entre otros, el del papel sellado, el del té. Los colonos rehusaron pagarlos pues sostuvieron que, como ciudadanos, no estaban obligados a abonar contribuciones vetadas por un Parlamento en el que no tenían diputados; este principio fue resumido por la fórmula; sin representación, no hay imposición.

Surgieron, en consecuencia, violentos conflictos, sobre todo en la ciudad de Boston, donde un grupo de jóvenes, en 1773, arrojó al mar un cargamento de té, lo que determinó por parte de los ingleses severas represalias. En respuesta a ello, representantes de las colonias, reunidos en Filadelfia, resolvieron mantener el boicott ya iniciado, a las mercaderías británicas, y pedir al rey Jorge III la derogación de las leyes consideradas violatorias de sus derechos. El gabinete británico no hizo lugar a lo solicitado y declaró a las colonias en estado de rebelión. (14)

Como puede observarse, una de las causas principales de la Independencia de Estados Unidos de América fue la excesiva imposición tributaria que, al tiempo de la guerra de independencia, se sustentó ya jurídicamente sobre los principios teóricos que hemos expuesto en otro apartado, constituyendo así un avance y un nuevo modelo a seguir en el campo impositivo.

Enseguida vamos a estudiar la Revolución Francesa

---

(14) Astolfi G., José. Historia Moderna y Contemporánea. Editorial - Kapelus. Buenos Aires 1964. Pág. 158.

### C) LA REVOLUCION FRANCESA COMO PUNTO DE DESARROLLO JURIDICO

A partir del Siglo XVI; esto es, al término de la Edad Media, aparece una nueva forma de gobierno; el Absolutismo Monárquico en el que el soberano no tenía más límites que su caprichosa conducta "El Estado soy Yo", fue la expresión más acabada de ese absolutismo.

Al fallecimiento de Luis XIV, sigue Luis XV, que también fue un mal gobernante. Los apuros financieros aumentaron con las guerras, con los valiosos regalos hechos por el rey a sus favoritas, con las espléndidas diversiones y los demás gastos de la corte a lo que un escritor llamó por esa causa "La tumba de la Nación". Para salir de las dificultades, se apió a los peores extremos como el cobro de impuestos hasta con dos años de anticipación, al atrase en el pago de los sueldos y a la creación de un nuevo impuesto: el vigésimo sobre las rentas; la supresión del resabido de las deudas, los empréstitos forzosos. (15)

La sociedad francesa se dividía en tres clases: la nobleza, el clero y el estado llano.

La nobleza se diferenciaba en rancia y nueva según que sus títulos arrancaran del feudalismo o de una disposición real más reciente, pero lo importante de todo ello era que los nobles no pagaban impuestos.

El clero tenía a su cargo la enseñanza, la beneficencia y el registro civil de las personas. El alto clero disfrutaba de cuantiosos recursos, proporcionados por las rentas de propiedades eclesiásticas, los derechos señoriales y el diezmo, especie de impuesto cobrado sobre los -

---

(15) *Idem.* Pág. 162.

productos del campo. El clero tampoco pagaba impuestos teniendo además tribunales propios.

El estado llano, o tercer estado, comprendía al resto de la nación. Este además de pagar una serie de impuestos, debía entregar el diezmo a la iglesia, el censo y otros tributos a los nobles, en total cuatro quintas partes de los ingresos, quedándoles apenas un quinto para subvenir a sus necesidades.

Luis XVI no había sido educado para el gobierno, redujó los gastos de la corte, abolió el trabajo gratuito y obligatorio de los campesinos, etc. (16)

En 1789, se propuso la reunión de los Estados Generales con representantes de los tres estados para tratar asuntos financieros únicamente, sin tocar lo referente a la autoridad real ni a los principios de la Monarquía. Se propuso una serie de cambios que el monarca no aceptó, por cuya razón estalló inmediatamente el conflicto armado, imponiéndose la energía del tercer estado. Se formula "La Declaración de Los Derechos del Hombre y del Ciudadano", integrada por 17 artículos, que, posteriormente vendría a servir de fundamento a la Constitución.

En el artículo 13 de dicho documento quedó establecido expresamente: "Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades".

---

(16) Ibidem. Pág. 164

Observamos cómo por primera vez en la historia, un documento jurídico habla ya de los principios de GENERALIDAD, JUSTICIA y PROPORCIONALIDAD de la obligación tributaria.

Las teorías de los economistas y pensadores de la talla de Adam - Smith, David Ricardo, John Stuart Mill, etc., aunada a la situación - tfranca en la imposición tributaria provocaron el estallido de la Revolución Francesa.

Desde el punto de vista sociológico es importante hacer notar cómo los impuestos excesivos han sido la causa de reacciones políticas - explosivas que han conducido a las revoluciones, entre las que podemos señalar La Independencia de los E.U.A., La Revolución Francesa y La - Independencia Mexicana.

**C A P I T U L O   I I**

**A N T E C E D E N T E S   H I S T O R I C O S   D E   L A   T R I M U T A C I O N   E N   M E X I C O**

## ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA TRIBUTACION EN MEXICO

### A) ETAPA PRECOLONIAL

El sistema impositivo mexicano ha sufrido profundas transformaciones en su estructura y forma. Para apreciar este cambio es necesario hacer un estudio aunque sea breve desde sus orígenes hasta nuestros días.

En los pueblos de Anáhuac existió un sistema fiscal acorde con el régimen cultural de las diversas comunidades que habitaron su territorio. En cierta forma y con modalidades vernáculas, esos pueblos estaban unidos en una especie de confederación o alianza. Dicho sistema fundado en la costumbre social y jurídica, se tradujo en la obligación colectiva o individual de tributar para los gastos comunes bajo distintos medios.

En esta sorprendente ordenación hacendaria estaban predeterminados en forma invariada los sujetos de la relación jurídico-tributaria: El Estado, sujeto activo, en ejercicio del poder impositivo, establecía y recaudaba todos los bienes mediante cuya entrega se cumplía la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, integrado genéricamente - por los macehuales (campesinos y artesanos), los pochtecas (mercaderes), los señores sojuzgados y los pueblos que habían aceptado, sin oponer resistencia, a la tributación impuesta por los Estados miembros de la confederación nahuatlaca.

El primitivo sistema tributario de los nahuas, destinado a sostener un Estado dirigido por sacerdotes sobre una estructura social a base de castas, tenía una triple fuente de recursos: un régimen de tribu-

tación usado como instrumento para sojugar a los pueblos conquistados. Las cargas sobre los macehuales y los pochtecas, y los ingresos provenientes de las tierras propiedad del Estado.

Los tributos se destinaban para el sostenimiento del soberano, su familia y su corte; el financiamiento de las guerras; la celebración de fiestas; las donaciones, regalos y sacrificios con fines religiosos; - los regalos de cortesía a mensajeros y huéspedes; las construcciones públicas; los sueldos de funcionarios y empleados y el sostenimiento de artesanos, cantores, y otros artistas.

El pago de los tributos en especie se comprende si consideramos que no existía entre los aztecas una verdadera moneda como equivalente único de cambio. Esta función correspondía a diversas clases de objetos - a saber: el cacao, la alsemdra, las mantas, joyas de oro, plumas y piedras preciosas y cañones transparentes de plumas de polvo de oro llenos.

Todas las provincias conquistadas por las armas mexicanas para evitarse los horrores de la guerra con un enemigo tan feroz y sanguinario - habían aceptado convertirse en aliados y tributarios de los tenochcas, - así como aquellos otros que vencidos en las guerras soportaban el pesado yugo de la triple tributación impuesta por los vencedores (servicios personales, frutos naturales e industriales y aportación de guerreros y armas). Al señor de México habían dado la obediencia los señores de - tescoco y Tacuba en las cosas de la guerra y, en lo demás eran iguales se repartían los tributos en cinco partes; dos llevaba él señor de México, y dos el de Tescoco y una el de Tacuba. (17)

---

(17) Armienta, Gonzalo. El proceso tributario en el Derecho Mexicano. - Editorial Porrúa. México 1977. Pág. 18 y sigs.

Los principales no pagaban tributos pero en cambio prestaban al señor servicios militares, administrativos, políticos, etc. y éste les compensaba, según sus merecimientos, con tierras cuya extensión y condiciones sólo dependían de su voluntad. (18)

Podemos clasificar los impuestos de esta época de la siguiente forma:

- 1) El impuesto que era conocido como tributo, mismo que podía ser pagado en especie al no existir una verdadera moneda
- 2) El impuesto sobre la propiedad, que cubrían los principales - dueños o administradores de grandes extensiones que entregaban para su cultivo o explotación
- 3) El impuesto aduanero, consistente en el cobro de una cuota por el uso de un camino, río o puente, generalmente cubierto por mercaderes
- 4) Un impuesto sobre el consumo, esto es, sobre la venta de determinados artículos u objetos que sólo los nobles se encontraban en posibilidad de adquirir.

Había una recia organización fiscal entre los aztecas, existiendo al efecto severas sanciones para el caso de evasión fiscal o resistencia al pago del gravamen tributario, aparte de que la distribución de las cargas fiscales se llevaba a cabo según cánones preestablecidos.

El retardo o la falta de pago de los tributos daba lugar a fuertes represalias por parte de los aztecas, las que llegaban incluso, hasta la destrucción de las poblaciones. Los pueblos rebeldes tributaban - -

---

(18) Chávez Padrón, Martha. El Derecho Agrario en México. Editorial - Porrúa. México 1977. Pág. 21.



como esclavos. En tiempo de pestilencia o esterilidad, los inferiores, acudían al señor supremo y universal a darle relación de ello, y siendo así, que siempre lo era, porque no osaban de otra manera tratar de ello, mandaba que no se cobrase el tributo aquel año a los pueblos donde esto sucedía; y si era necesario, por ser grande la falta y esterilidad, les mandaba dar ayuda para sustentarse y simiente para sembrar otro año, porque su intento era revelar y conservar a sus vasallos en cuanto era posible. Tenían pena de muerte los cobradores que cobraban más de lo que debían pagar los súbditos y vasallos. (19)

Si el súbdito obligado a cubrir el tributo no tenía para pagar o si vencía su prórroga sin que cubriera el impuesto, era vendido como esclavo. (20)

Todo lo mencionado tuvo mayor auge durante el reinado de Moctezuma que se caracterizó por su despotismo y tiranía y no obstante que durante ese período el pueblo azteca logró su mayor esplendor, resulta que la suerte de todo el pueblo quedó al arbitrio del rey a quien se le entregaban grandes cantidades de tributos que eran derrochados en suntuosas fiestas, soldados y armas.

Por eso, Moctezuma obtuvo el repudio del pueblo azteca cansado de pagar impuestos injustos y los pueblos tributarios sin interés alguno que los ligase a él, sacudían el yugo a que los tenía sometidos, quedando aislado el anáhuac y sellado el destino final de un reinado en el que se logró un gran desarrollo a cambio de grandes sacrificios.

(19) Arriola González. Op. Cit. Pág. 35

(20) López Austin, Alfredo. La constitución real de México Tenochtitlán. UNAM 1961. Pág. 126.

## B) ETAPA COLONIAL

Al iniciarse la etapa colonial el sistema económico y tributario siguió funcionando igual que en la época precortesiana, con el sólo cambio de la clase beneficiaria, que no fue ya la casta indígena dominante sino el gobierno español y la iglesia.

Cortés, tan hábil guerrero como buen político, reúne a los caciques y señores de Coyoacán con el objeto de establecer a favor del rey de España, la obligación de pagar los tributos, sustituyendo, en este orden como sujetos activos de la relación jurídico-tributaria a los reyes de México, Texcoco y Tacuba.

La determinante influencia que en el proceso socio-económico de estructuración patria tuvo la inhumana y desorbitada tributación exigida por los españoles se desprende de la relación que al respecto nos hace Zerita en forma por demás cruda y patética:

"Halos destruido y los ha consumido y consume los grandes y desordenados tributos que han dado y dan, y con el gran temor que tenían a los españoles dábanles cuanto tenían; y como los tributos eran excesivos y continuos, para cumplirlos vendían las tierras que tenían a menos precio, y los hijos por esclavos; y faltando de qué cumplir el tributo, muchos murieron por ello en prisiones, y si escapaban de ellas salían tales que desde a pocos días morían. Otros murieron en tormentos porque dijese dónde había oro y dónde lo tenían, y en todo les trataban bestialmente y sin términos de razón". (21)

Los ingresos del erario se clasificaban en tres grupos:

---

(21) Armienta, Gonzalo. Op. Cit. Pág. 39.

- 1) Los "Particulares", provenientes de diezmos, bulas, vacantes, - destinados a la iglesia
- 2) Los "Remisibles", cuya recaudación se enviaba directamente a España, procedente principalmente de la minería
- 3) Los "Comunes", destinados a cubrir los gastos de la Administración Pública, entre los que podemos mencionar, el quinto real, el del - almojarifazgo, media anata, las lanzas y el papel sellado

Durante los primeros años de la colonia el principal impuesto fue el llamado "quinto real", o sea, la quinta parte de los metales preciosos que adquiriesen los conquistadores y posteriormente los encomenderos. Después se establecieron dos impuestos, el de amonedación y el llamado - "derecho de vajilla". Para cumplir el pago de este último impuesto, los particulares antes de labrar la plata para fabricar vajillas debían llevar este metal ante los oficiales reales, para que fuera "quintado", es decir, para que se separara de él el "quinto real". La inobservancia de esta obligación se sancionaba con la pérdida del metal en beneficio de la Real Hacienda.

Del pago de los tributos estaban exentos los caciques, las mujeres y los enfermos. Para no ser demasiado prolijos en la referencia a los - diversos impuestos que había en la Nueva España, recordemos los principales; el de "almojarifazgo" que cubrían las mercancías al salir o entrar de o a los puntos del reino; el llamado "media anata", cuyo monto ascendía a media anualidad de los sueldos que percibían por cargos públicos, sin exceptuar el del Virrey, y el Gobernador; el "de las lanzas",

que debía pagar el que obtenía un título de nobleza y del papel sellado, que se creó en 1638. (22)

La importancia que adquirió el tráfico marítimo originó el nacimiento de un tribunal especial, llamado Casa de Contratación de Sevilla cuya función era controlar la navegación y el comercio entre España y sus nuevas colonias. Ningún barco que no fuera español podía comerciar con Las Indias, ello provocó que Francia e Inglaterra auspiciaran la piratería y el contrabando, protegidas y auxiliadas en este último aspecto por las propias autoridades de las colonias.

Y aunque el humanismo que impera en la Legislación de Indias es de sobra conocido, resulta que es más notorio el divorcio entre la buena intención de los reyes de España y la vida misma de la colonia por la desmedida ambición de funcionarios y aventureros españoles que diezmaba, con su trato brutal e inmisericorde, a la sufrida población indígena.

Por lo que toca a la situación fiscal de los españoles y oriollos durante el virreynato, ésta era igualmente opresiva, a grado tal, que varios autores consideran que fue esa organización fiscal de la Colonia una de las causas internas que provocaron la independencia dado el gran descontento existente entre los habitantes del reino.

La desigualdad, los excesos de los gobernantes, los exorbitantes impuestos motivaron revueltas y motines durante la época colonial y fueron alimentando el descontento para producir un estallido general de rebelión. Los odios provocados por el mal reparto de la riqueza y por la opresión gubernamental y fiscal, también existían en España, y

---

(22) Burgoa, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa. México 1979. Pág. 335 y sigs.

también allí ocasionarían una subversión general que provocaría la lucha por la independencia. (23)

C) MEXICO INDEPENDIENTE, DESDE EL BANDO DE HIDALGO HASTA LA -  
CONSTITUCION DE 1857.

Tres siglos habían transcurrido desde que Cortés desembarcara en las costas de Veracruz. Tres siglos de opresión y vasallaje durante los cuales, del choque y la fusión de dos culturas, nace una nueva estructura étnica, económica, política y social que viene a integrar la patria mexicana.

El 6 de Diciembre de 1810, Don Miguel Hidalgo promulga en Guadalajara el llamado "Bando de Hidalgo", un esbozo de programa político-social en el que se destaca como puntos culminantes, la abolición de la esclavitud y la liberación del pago de los tributos de todas las castas que los soportaban.

La opresión económica a que estaban sujetos los naturales del país de parte del gobierno español, tenía su origen en el régimen fiscal - caracterizado por la profusión de impuestos, derechos, gabelas, alcabalas, tributos, diezmos, y demás contribuciones que hemos dejado especificados en páginas anteriores. Por eso se explica que de cuestión tan importante se ocuparan los primeros instrumentos jurídico-políticos de la liberación como el ya mencionado "Bando de Hidalgo" y "Los Sentimientos de la Nación de Don José María Morelos y Pavón", en cuyo punto 22, se decía textualmente:

(23) Miranda, José y Jimenes Moreno W. Historia de México. Editorial - ECLAUSA. México 1977. Pág. 335.

"Que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que nos agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento de sus exanancias u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llgarse el peso de la guerra, y honorarios de los empleados." (24)

El primer documento es importante, porque independientemente de - que constaba únicamente de tres puntos en uno de los cuales se hablaba de la arbitrariedad de las contribuciones, resulta que es el primer esfuerzo serio realizado por los nuevos hombres para generalizar las cargas tributarias.

Y en cuanto a Morelos, su aportación en esta materia no es menos trascendente, puesto que en su documento histórico, conocido como "Sentimientos de la Nación o 23 puntos dados para la Constitución de 1814", aparte de legalizar el movimiento de independencia, cristaliza ya el principio de generalidad de la obligación tributaria.

El Decreto Constitucional para la libertad de la América Mexicana, comúnmente conocido como "Constitución de Apatzingán de Octubre de 1814" decía por su parte en el art. 36:

"Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa", disponiendo, además, que una de las obligaciones del ciudadano consistía precisamente en "contribuir para los gastos públicos". Además, los impuestos -

(24) Armienta, Gonzalo. Op. Cit. Pág. 56.

debían crearse por la ley. (25)

La "Constitución Española de Cádiz de 1812", es también importante entre las leyes fundamentales de México, no sólo por haber regido durante el período de movimientos preparativos de la emancipación política - de nuestro país, sino por la influencia que ejerció en nuestros documentos constitucionales, fundamentalmente en el artículo 31 fracc. IV de - nuestra Constitución de 1917.

Estuvo dos veces vigente en México, en el artículo 8 decía:

"Sin distinción alguna todo español, está obligado a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado." (26)

En ella se habla por primera vez del principio de proporcionalidad de la obligación tributaria, mencionándose también el principio de generalidad de los tributos. En el artículo 340, se hablaba del equilibrio que debe haber entre las contribuciones y los gastos necesarios para cubrir los servicios públicos, proclamándose así el principio de legalidad de los impuestos en cuanto que éstos debían decretarse por el Organó Legislativo.

Y en el artículo 339 decía: "Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción de sus facultades sin excepción - de persona alguna."

El Acta Constitutiva de 1824 y la Constitución Federal de 1824 - contienen pocos elementos relativos a las contribuciones, pues sólo se habla en ellos del "Poder Legislativo" y de sus atribuciones para es-

(25) Tena Ramírez, Felipe. *Leyes Fundamentales de México*. Editorial Porrúa. México 1980. Pág. 35.

(26) *Idem*. Pág. 61.

tablecer las contribuciones necesarias para cubrir los gastos generales de la República. (Art. 13 fracc. IX del Acta y art. 49 fracc. VIII de la Constitución) (27)

La nueva Ley Fundamental, Constitución centralista, se le conoce como "La Constitución de las 7 Leyes". En el capítulo primero, "Derechos y Obligaciones de los mexicanos y habitantes de la República", en la fracc. II del artículo 3 decía: "Cooperar a los gastos del Estado - con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan". Señala la obligación tributaria de los mexicanos y extranjeros, y el - principio de legalidad. (28)

En Los proyectos de 1842 y Las bases Orgánicas de 1843 (art.I4), se habla del principio de legalidad tributaria. (29)

Por su parte, El Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana expedido por Ignacio Comonfort, investido de las facultades que le concedió el Plan de Ayutla de 1854, estableció como obligación de los habitantes de la República, "pagar los impuestos y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad, y los establecidos al comercio o industria que ejercieren con arrazgo a las disposiciones y leyes generales de la República." (30)

El Congreso Constituyente presidido por Don Ponciano Arriaga, expide, el 16 de Junio de 1856 un proyecto de Constitución, en cuyo artículo 36 decía: "Es obligación de todo mexicano...y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las

(27) Ibidem. Págs. 156 y 174

(28) Ibidem. Pág. 206.

(29) Ibidem. Pág. 409.

(30) Ibidem. Pág. 499.



leyes." (31) Este texto aprobado unánimemente por los diputados que asistieron a la sesión respectiva, pasó a ocupar la fracción II del artículo 31 de la Constitución Federal que dice:

"Es obligación de todo mexicano", II.-Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y municipio en que reside de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. (32)

Y a diferencia de la Constitución vigente de 1917, la Carta Magna de 1857, establecía la misma obligación tributaria de los extranjeros, al señalar expresamente el artículo 33 que: "tienen obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera que dispongan las leyes".

Ahora bien, esa obligación tributaria de los mexicanos prevista en la fracción II del artículo 31 de la Constitución de 1857, tenía los siguientes elementos:

- 1) Obligación de todo mexicano de contribuir a los gastos públicos
- 2) De la Federación como del Estado e Municipio en que reside
- 3) De la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes

I) Al decir que todo mexicano tiene la obligación de contribuir, - se está refiriendo a que dicho sujeto debe concurrir con una cantidad o cuota determinada para cubrir los gastos públicos a que debe hacer frente el Estado, lo cual se corrobora plenamente a la luz de lo dispuesto por el art. 72 fracción VII de la misma Constitución que señalaba expresamente la facultad del Congreso "para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, dentro del cual están incluidos los gastos públicos". (33)

(31) *Ibidem*. Pág. 559.

(32) *Ibidem*. Pág. 611

(33) Coronado, Mariano. Elementos de Derecho Constitucional Mexicano. UNAM. Pág. 151.

2) En cuanto al segundo elemento; esto es, la satisfacción de los gastos públicos de la Federación como del Estado y Municipio en que se reside, nos dice el Licenciado Efraín Moto Salazar que el origen de - nuestra Federación es artificial; esto quiere decir que los Estados de la República nunca vivieron independientemente y fue posteriormente, - por un convenio, se unieron, México, desde la colonia, se constituyó - siempre un solo país, con territorio, gobierno, religión, legislación, etc. (34)

El artículo 40 de la carta magna establecía:

"Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados Libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos - por una federación."

Al respecto consideramos que no tienen soberanía los Estados, sino que poseen autonomía, pero unidos en una federación establecida según los principios de la ley fundamental.

La doctrina suele dar el nombre de "autonomía" a la competencia - de que gozan los estados-miembros para darse sus propias normas, culminantemente su Constitución. Trátase de distinguir así dicha competencia de la "soberanía" que, aunque también se expresa en el acto de darse su Constitución, se diferencia de aquella por un dato de señalamiento de importancia.

En efecto, mientras la soberanía consiste, según hemos visto en - la autodeterminación plena, nunca dirigida por determinantes jurídicos

---

(34) Moto Salazar, Efraín. Elementos de Derecho. Editorial Porrúa. México 1972. Pág. III.

extrínsecos a la voluntad del soberano, la autonomía presupone al mismo tiempo una zona de autodeterminación en la que es propiamente autónomo, y un conjunto de limitaciones y determinaciones jurídicas extrínsecas, que es lo heterónimo. La zona de determinación es impuesta a las constituciones locales por la constitución federal. El artículo 41 dispone expresamente que las constituciones locales de los Estados "en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto federal", imponiéndose en otros varios preceptos constitucionales ciertas obligaciones positivas y negativas de los Estados, que sus constituciones deben respetar. (35)

El constituyente de 56 rechazó deliberadamente la distribución de competencia tributaria, fundada en una clasificación entre la Federación y los Estados e igual criterio sustentó el constituyente de 17.

La constitución de 1857 no señaló obligatorio el régimen municipal quedando al arbitrio de las legislaturas locales el establecerlo o no. Los Estados se dividieron en distritos, en cantones cuyas circunscripciones generalmente se dividieron en municipios y éstos en agencias municipales. (36)

En el sistema federal existe un sistema de facultades expresas para el poder central, en tanto los Estados tienen facultades no expresamente concedidas a la federación, dando lugar así a las llamadas facultades concurrentes o coincidentes.

Termina diciendo la definición.

(35) Tena Ramírez, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa. México 1976. Pág. 137.

(36) Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 217.

3) De la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. El Legislador de 1857 tuvo la idea de proteger al contribuyente de dos formas; una, por medio del procedimiento legislativo, al establecer que no hay contribuciones sin ley y otra, al señalar que tales contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.

El primer objetivo puede afirmarse que fue logrado casi en su totalidad, por cuanto que existieron leyes impositivas que regularon los impuestos. Pero desafortunadamente muchas de esas leyes impositivas no respetaron por lo general los requisitos de proporcionalidad y equidad de los tributos, y en esa virtud los contribuyentes de entonces libraron una lucha para desentrañar el contenido de esos elementos que incluyó también señalar debidamente la SCJN como puede verse de las transcripciones de las diversas ejecutorias y tesis que se pronunciaron con este motivo.

En efecto, con fecha 29 de Octubre de 1881, la SCJN pronuncia una ejecutoria en la que textualmente dice:

"Aunque por regla general no es lícito que los tribunales juzguen de la proporción y equidad en el impuesto, sobre cuyos puntos es final la decisión del legislador, esa regla sufre algunas excepciones, siendo una de ellas el caso en que la desproporción entre el impuesto y el capital que afecte sea tan notoria, que aquél se convierta en una expropiación de la propiedad, por absorber todo ó gran parte del mismo capital."

Mas adelante dice:

"El Poder Judicial, por su fin y organización, se halla en la imposibilidad de estimar las circunstancias de un impuesto; por lo cual el Congreso, de una manera exclusiva, es el final y supremo apreciador de la proporción y equidad de un impuesto."

(Ej. de 9 de Mayo de 1883).

La propia SCJN negó un amparo que se apoyaba en la falta de tales requisitos constitucionales, al decir:

"No falta la proporción, porque no hay desigualdad en el impuesto, pues comprende a todos los que están en dicho caso; no falta la equidad que es de la incumbencia del legislador, porque el impuesto no excede ni iguala a los productos o ganancias del contribuyente, ni absorbe al capital causante."

En cuanto a los contribuyentes, pues, fue muy difícil para el Estado cumplir estrictamente con los principios de proporcionalidad y equidad, porque la fortuna privada ofrece distintas manifestaciones; se oculta á menudo, y no hay muchas veces bases fijas para valorarla. Por eso la Jurisprudencia Federal ha decidido que: "es objeto del impuesto - todo valor, esto es, toda utilidad económica; el legislador no tiene - restricción alguna legal que le impida gravar la utilidad que el individuo obtiene; . . . . y la conveniencia de ese gravamen único y exclusivamente corresponde en su apreciación al Poder Legislativo, sin que la - justicia federal tenga derecho para invocar la utilidad ni los principios económicos como criterio de sus resoluciones; "y solamente cuando - la falta de equidad o proporcionalidad fuere notoria, v. g., si se impu-

siera una contribución a una persona determinada o que absorbiera la mayor parte del capital ó del producto, podría la justicia federal calificar la constitucionalidad del impuesto. (37)

A Vallarta correspondió emitir una sentencia en la que se analiza lo que debe entenderse por proporcionalidad y equidad. El problema que se ventiló en esta sentencia fue el siguiente:

Al crearse el impuesto sobre Hilados y Tejidos, los fabricantes - de estos productos, que esencialmente residían en los Estados de Coahuila, Tlaxcala y Nuevo León, acudieron al juicio de amparo alegando entre otras cosas, que ese impuesto no era proporcional ni equitativo, en virtud de que no se aplicaba a capitales fincados en otras industrias y a otros fabricantes, sino solamente a aquellos que se dedicaban a la producción de hilados y tejidos, que por consiguiente, era una ley privativa. Los Jueces de Distrito de Tlaxcala y Coahuila concedieron el amparo, no así el de Nuevo León.

A lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de Vallarta razonó en forma correcta al sostener que no debemos entender que hay falta de proporcionalidad y equidad cuando el impuesto que se establece no es cubierto por todos los habitantes de la República, sino que basta que se aplique a todas aquellas personas que realicen actividades que queden comprendidas dentro del objeto de la Ley. Pretender que el Impuesto sobre Hilados y Tejidos lo pague también, para que reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad, un asalariado o un comerciante o un industrial que no se dedica a la producción de

---

(37) Coronado, Mariano. Op. Cit. Pág. 105 y sigs.

hilados y tejidos, es tener un criterio erróneo sobre lo que debe entenderse por proporcionalidad y equidad. Además el hecho de que los fabricantes de hilados y tejidos se encuentran concentrados principalmente en tres zonas de la República, no significa que la Ley es privativa, ya que ella no nos está diciendo que solamente se aplicará a los fabricantes de hilados y tejidos radicados en las ciudades de Tlaxcala, Saltillo y Monterrey. (38)

Vallarta, en sus Votos, dice: "Sólo borrando la línea que divide las atribuciones de los Poderes Legislativo y Judicial, sólo negando a éstos su respectiva independencia en la órbita que les pertenece, se puede mantener la intervención judicial en todos los actos legislativos sobre impuestos, que importen un abuso, un error. Esta Corte no podría, sin arrogarse un carácter político que no tiene, declarar que el presupuesto de egresos decretado por el Congreso es excesivo, o siquiera que alguna de sus partidas importa un gasto superfluo, que se debe suprimir tampoco podría sin olvidar por completo su misión, juzgar de la necesidad, de la conveniencia política, o aun de los motivos económicos de los impuestos votados en la Ley de Ingresos, ni aun con el pretexto de decirse que pesan demasiado sobre el pueblo, que son ruinosos para la riqueza pública, etcétera. Sería igualmente incompatible con el ejercicio de la magistratura, inquirir si el impuesto debe afectar tales capitales mejor que a determinada industria, si la contribución directa es mejor que la indirecta, si los aranceles marítimos son altos o bajos, etc., etc. Pretender que los tribunales hagan algo de eso, es querer que se conviertan en Parlamento, es querer que hagan política y no que administren justicia, es querer poner un tutor al cuerpo legis-

---

(38) Margain Mananton, Emilio. Op. Cit. Pág. 81.

lativo y Judicial. Esto no se puede hacer, si se han de respetar los - principios cardinales de la Constitución, principios sin los que es - imposible todo gobierno. De notarse es, aunque sea muy de paso, que - estas demostraciones abstractas concurren con las que se pudieran tomar de nuestros textos constitucionales, para acabar de afirmar las teorías que estudio. Pero en todas estas materias, se dirá, pueden cometerse - gravísimos abusos por espíritu de partido, por perversidad, por ignoran - cía, por error. Si los Tribunales son incompetentes para reprimarlos, - ¿han de quedar ellos sin remedio? No, sin duda alguna; nuestras sabias - instituciones lo dan y más eficaces que cualquiera otro sistema político conocido. El remedio de esos abusos está en la estructura misma de nues - tro gobierno, está en el patriotismo, en la sabiduría, en la justicia - de los representantes del pueblo; están en el mismo interés de éstos - porque debiendo su elección a sus comitantes, no puede atentar contra - los intereses de éstos sin hacerse indignos de su confianza, que a toda - costa, así es de suponerse, deben procurar conservar. Intima y necesaria - ría relación hay, pues, entre el buen uso que el Congreso de su poderes - haga y la libertad electoral; más aún, ésta es la garantía de aquél. Si los diputados son de verdad los elegidos del pueblo imposible sería - en la generalidad de los casos que éstos abusen de sus poderes a per - juicio de intereses ajenos y propios. Más si a pesar de esto lo hicie - ren, la corrección eficaz se encuentra desde luego en el ejercicio del - derecho electoral, como dicen los americanos en el derecho que el pue - blo tiene cada dos años de elegir representantes que sepan cuidar sus - intereses. En la libertad del sufragio según la estructura de nuestras - instituciones, está, pues el remedio de los abusos del Poder Legislati - vo."



Vallarta establece que existe una esfera de competencia para cada poder y que la apreciación de la proporcionalidad y equidad de los impuestos es una actividad que desarrolla el Legislativo y por consiguiente no puede ser controlada por los otros poderes sin que se violen los principios constitucionales. El autor señala dos soluciones a la imposición desproporcionada: primero, nombrar representantes ecúmines y patriotas por medio del sufragio popular y, segundo por medio de una rebelión.

Observamos como en esta época prevaleció el criterio de Vallarta, que estableció el principio del que el Poder Judicial es incompetente - para fijar el uso y el abuso de la facultad impositiva. Sin embargo admite la posibilidad de que existan casos en que el abuso sea tan palpable que justifique la intervención del Poder Judicial.

De las transcripciones de las ejecutorias anteriores se desprende que los contribuyentes prácticamente quedaron en estado de indefensión por cuanto hace a la omisión en las leyes fiscales de una falta de definición de los elementos de proporcionalidad y equidad, dado que Vallarta por tener la categoría de Jurisconsulto de su tiempo y por lo tanto de una autoridad jurídica, no sólo no dió una interpretación sobre lo que debe entenderse por tales elementos, sino que incluso varió las discusiones, puesto que es totalmente ajeno al problema el estudio hecho sobre las facultades del legislador sobre la expedición de leyes tributarias en lo que nunca hubo discusión, ni menos aún que el remedio estuviera en el sufragio electoral, dado que a nuestro juicio entonces

como ahora toca a la corte interpretar jurídicamente toda violación -  
de garantías, incluida las relativas a la materia fiscal.

**C A P I T U L O   I I I**

**A N A L I S I S   T E O R I C O   J U R I D I C O   D E   L A   O B L I G A C I O N   T R I B U T A R I A**

## ANALISIS TEORICO JURIDICO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

### A) LA RELACION JURIDICA EN GENERAL

Es necesario recordar que los elementos esenciales de toda obligación jurídica, son: Los sujetos, la relación o vínculo jurídico y el objeto.

El sujeto, es un elemento jurídico fundamental; sin sujetos no puede existir una relación jurídica. Existen dos sujetos: El sujeto activo que tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación jurídica y el sujeto pasivo que tiene a su cargo el cumplimiento de la misma, señalándose además, que tanto el deudor como el acreedor pueden ser múltiples.

La relación o vínculo jurídico, la entendemos como la situación legal que entre sí guardan los sujetos de la relación jurídica, en virtud de la aplicación de la norma jurídica y respecto de un objeto determinado.

El objeto de la obligación puede ser de tres categorías: de dar, de hacer ó de no hacer, según sea la prestación que el deudor deba cumplir, o que el acreedor puede exigir.

### B) ANALOGIAS Y DIFERENCIAS ENTRE LA OBLIGACION JURIDICA EN GENERAL Y LA OBLIGACION TRIBUTARIA EN PARTICULAR

El Constituyente de 1857 al igual que el de 1917 señaló, en el artículo 31 Constitucional la obligación tributaria de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios

en que reside, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Sin embargo, antes de entrar al estudio de esa relación jurídica tributaria, de sus elementos y de la posición que frente a ella guarda nuestra legislación federal, debemos precisar cuales son las analogías y diferencias entre dicha obligación y la existente en el derecho privado.

La obligación tributaria y la obligación del derecho privado tienen como analogía aunque con diversas características, la existencia de dos elementos esenciales: los sujetos y el objeto.

En cuanto a las diferencias, nos dice el Maestro Emilio Margain Manautou que las principales diferencias que podemos encontrar entre uno y otro tipo de obligaciones, son las siguientes:

a).-La obligación tributaria es de Derecho Público, o sea, que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho; en cambio, la obligación del Derecho Privado en ciertos casos se ve supeditada, para su cumplimiento, a normas del Derecho Público, como ocurre por ejemplo en el caso en que el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del Derecho Civil, el cumplimiento de la sentencia condenatoria está supeditada a que exista partida disponible en el presupuesto; en caso contrario, el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal.

b).-La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; la obligación del Derecho Privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, la gestión de negocios, el enriquecimiento ilegítimo, el -

riesgo profesional y el acto jurídico unilateral;

c).--En la obligación tributaria, el acreedor o sujeto activo es siempre el Estado; en la obligación del Derecho Privado el acreedor puede ser un particular o una entidad;

d).--En la obligación tributaria la calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del Derecho Privado.

e).--En la obligación tributaria, el objeto es único y consiste siempre en dar; en la obligación del Derecho Privado el objeto puede ser de dar, de hacer y de no hacer.

f).--La obligación tributaria, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie; en la obligación de dar del Derecho Privado, la prestación puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios.

g).--La obligación tributaria tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; la obligación del Derecho Privado no;

h).--La obligación tributaria sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien sólo al deudor, como en el acto jurídico unilateral

1).-La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imponibles, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho Privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna, en el caso de que su representado no cumpla dicha obligación. (39)

#### C) ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Los elementos constitutivos e formales de la obligación tributaria son los siguientes:

1) El Estado e los organismos fiscales autónomos como sujeto activo de la obligación tributaria

2) El sujeto pasivo, que es una persona física o moral mexicana o extranjera, las unidades económicas sin personalidad jurídica propia, y en ciertos casos el Estado

3) El objeto de la obligación tributaria

4) La fuente de la obligación tributaria

5) La causa de la obligación tributaria

6) Los órganos de la administración y los funcionarios

Enseguida vamos a realizar un breve análisis de los elementos señalados.

1) El Estado e sujeto activo de la obligación tributaria, es la entidad de derecho público, que mediante los tributos obtiene los medios necesarios para satisfacer las necesidades de carácter público que ha tomado a su cargo.

---

(39) Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. Pág. 25I y sigs.

El derecho público, al establecer las finalidades y funciones del Estado, le proporciona los medios materiales, humanos y jurídicos necesarios para su atención y funcionamiento, facultándolo para la constitución y manejo de su Hacienda. El Estado, como titular de la Hacienda Pública se denomina Fisco (lato sensu), por lo que es el Fisco el titular de la facultad de exigir el cumplimiento de los créditos establecidos a su favor, incluido entre ellos, el derivado concretamente de las obligaciones tributarias; esto es, de los impuestos, derechos y contribuciones especiales.

Pero en este aspecto, no podemos perder de vista la realidad que delimita el poder tributario del Estado, como es, la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, dado que es principio general de Derecho universalmente aceptado que nadie puede dar - aquello que no tiene aún cuando le sea exigido.

Por lo tanto, afirma el Maestro Margain Manautou en su obra ya citada con anterioridad, que conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, Los Estados o provincias, como se les denomina en otros países, y los Municipios; con la diferencia de que sólo los dos primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados, según el artículo II5 fracción II de la propia Constitución. Fuera de la Federación, Los Estados y los Municipios,



ningún otro organismo o corporación pueda, en nuestro país ser acreedor de créditos fiscales.(40) Sobre este particular, aún cuando -- coincidimos con el Maestro Margain en forma general, creemos que, aparte de la Federación, Estados y Municipios, tienen también el carácter de sujetos activos de la relación tributaria, el Distrito Federal y -- los organismos públicos descentralizados como lo es el Instituto Mexicano del Seguro Social cuyas cuotas patronales si bien tienen el carácter de una exacción parafiscal, también lo es que tales aportaciones -- tienen naturaleza fiscal por mandato de su propia ley, a grado tal que dicho Instituto tiene facultad legal para determinarlas, dar sus bases o liquidarlas, e incluso, cobrarlas mediante el procedimiento administrativo de ejecución, con independencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

2) En cuanto al sujeto pasivo de la obligación tributaria hay autores como el italiano Mario Pugliese que afirman que éste es siempre un particular y no el Estado, ya que en principio no se puede concebir tratándose de impuestos y de órganos federales, que un sector gubernamental esté obligado al pago hacia otro sector gubernamental. (41)

Sin embargo, creemos que el Estado puede ser en nuestra legislación tributaria, sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, aún cuando aparentemente repugne tal afirmación. En efecto, el art. 3o. del I.V.A. nos dice que la Federación, Los Estados y Los Municipios deberán aceptar la traslación del impuesto y, en su caso, pagar el impuesto al valor agregado y trasladarlo, por los actos que realicen que no com-

(40) Margain Manantou, Emilio. Op. Cit. Pág. 255.

(41) Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Ediciones - Porrúa. México 1976. Pág. 37.

prendan sus funciones de derecho público. Esta tesis de que el Estado - puede ser sujeto pasivo de impuestos, ha sido acogida por el artículo - 43 del Código Aduanero, que señala que son sujetos de impuestos al Comercio Exterior, La Federación, Los Estados, Los Municipios, El Distrito Federal y los Organismos Descentralizados, no obstante las disposiciones - que en contrario tengan sus leyes orgánicas y las Instituciones de Beneficiencia Privada y las demás personas físicas o morales con arreglo a - determinadas normas.

Por lo demás, cabe aclarar que si bien no existe problema alguno para considerar como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria a las personas físicas y morales, no ocurre lo mismo tratándose de las - agrupaciones que constituyen una unidad económica diversa de la de sus - miembros, a las que se refiere el art. 13 del C.F.F., porque desafortunadamente, el texto de dicho precepto no es suficientemente claro para permitir afirmar, sin lugar a dudas, que está comprendiendo a las "agrupaciones" de personas y a las comunidades de bienes o universalidades de - derecho, como ya lo hacía el anterior Código Fiscal, entre las que se encuentran las co-propiedades y las sucesiones. Por tanto, nos inclinamos a pensar con el Maestro Margán que por "agrupaciones" deben entenderse no sólo las personas, sino también las de bienes, y que por "miembros" - deben entenderse no sólo las personas físicas que las compongan sino también los bienes que las integran.

Por su parte, el nacimiento de una obligación tributaria, depende - siempre de la realización del hecho señalado por la ley como generador -

del crédito fiscal, por lo que el sujeto que realiza ese hecho será - - siempre el sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya que se encontrará frente al fisco en una relación tributaria.

3) El objeto de la obligación tributaria sustantiva o principal es - una prestación generalmente en dinero y excepcionalmente en especie, determinada en su género y en su medida por la ley que la impone, y que el sujeto pasivo debe satisfacer al fisco o sujeto activo de la obligación tributaria, en el plazo que la misma ley impositiva determina.

El objeto de la obligación tributaria viene a ser la cantidad fija, o la parte alícuota de su patrimonio, que el causante debe entregar al - fisco para extinguir la deuda pública.

El objeto consiste en un tributo o contribución de carácter obligatorio. La expresión "objeto de la obligación tributaria", no debe confundirse con la que se usa habitualmente en la ciencia financiera de "objeto del tributo", esta última se refiere al patrimonio, bienes materiales o jurídicos o títulos sobre los que va a recaer el impuesto. (42)

4) Fuente de la obligación tributaria, antes de entrar al estudio de este elemento, vamos a definir el concepto de fuente del derecho, que significa de donde se originan consecuencias de Derecho.

En nuestro sistema legal, la ley tributaria debe ser un acto legislativo formal y materialmente válido; es decir, debe ser una disposición de carácter general, abstracta e impersonal, emanada del Poder Legislativo.

---

(42) *Idea*. Pág. 218.

La ley tributaria no sólo es fuente de la obligación tributaria, si no que es constitutiva de ella misma, ya que sin ley no puede existir - obligación tributaria.

La obligación tributaria se origina en forma inmediata de la ley sin que haya necesidad de que la autoridad fiscal efectúe acto alguno para - provocar su nacimiento, pues la actividad que en relación con la obligación tributaria desarrolla el fisco, se inicia con posterioridad a su nacimiento y tiende a la constatación de la existencia de la misma y determinación de su medida. La obligación tributaria es de naturaleza pública, y por lo tanto la fuente exclusiva de la que deriva es la ley. (43)

La fuente del tributo, es la actividad económica gravada por el legislador, la cual puede ser objeto de gravámenes sea en forma simultánea por los distintos sujetos activos reconocidos por nuestra Constitución. - (44)

La obligación tributaria se establece por el Estado, mediante las - disposiciones contenidas en sus normas jurídicas, dictadas para arbitrase los medios económicos que requiere la subsistencia misma de la entidad pública, de aquí que se trate de una obligación sometida exclusivamente a las normas de derecho público.

Podemos concluir que la fuente de la obligación tributaria es la ley.

5) la causa de la obligación tributaria, el Estado, a fin de poder - dar cumplimiento a las finalidades que persigue, planifica sus actividades

(43) Ibidem. Pág. 231.

(44) Marguín Kanautou, Emilio. Op. Cit. Pág. 305.

divide y clasifica sus funciones, establece sus órganos e instituciones, y concertando todas sus facultades y poderes, trata de llenar los objetivos previstos.

Si la obligación tributaria se justificara sólo por la consideración de que el Estado puede de hecho aplicar cualquier impuesto y puede usar - medios coercitivos para exigir su pago, desaparecería toda distinción ética y jurídica entre impuestos y extorsiones arbitrarias del poder público. Para desvirtuar esta observación no se podría objetar el hecho de que en casi todos los Estados cualquiera que haya sido su estructura política y no sólo en una etapa histórica actual de organización política (régimen - representativo), que ni siquiera es la organización de todos los Estados contemporáneos; en todos ellos sin embargo, es común el cobro de los impuestos. (45)

Desde un punto de vista general se debe atribuir a ese concepto un - contenido filosófico y ético jurídico, considerándolo como la meta de una investigación encaminada a establecer el fundamento del derecho del Estado para cobrar los tributos.

Cuando el impuesto daña, desvirtúa o contradice las funciones sociales o económicas, se ha debatido si por el origen de su causa espuria, la ley tributaria debe nulificarse y, por consiguiente declararse sin base - legal la exacción fiscal.

El maestro Flores Zavala, nos dice que, en realidad, el único fundamento de la obligación tributaria es que el Estado tiene a su cargo - -

(45) Pugliese, Mario. Op. Cit. Pág. 225.

tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y - que necesita medios económicos para realizarlas. Es decir, la justificación, el fundamento no es sólo la necesidad de dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones, de tareas que explican esa necesidad de dinero. Estas tareas o atribuciones, lo dijimos en el capítulo inicial, dependen del pensamiento político dominante en la colectividad. Esto significa que si el Estado desarrolla atribuciones que corresponden al pensamiento político colectivo, el impuesto que establezca para cubrir los gastos necesarios estará en principio justificado, pero no lo estará en caso contrario. No habrá entonces de limitarse la investigación de la justificación del impuesto, a constatar la existencia de la necesidad económica por parte del Estado, sino que deberá entenderse a determinar si esa necesidad corresponde a una atribución justificada, de acuerdo con el criterio político, jurídico y filosófico de la colectividad.

El Estado necesita vivir y, en caso necesario, puede exigir el sacrificio de la vida de sus miembros. El Estado necesita actuar, porque la colectividad le exige esa actuación, y para ello necesita la colaboración económica de sus miembros; el alcance de su actuación depende del pensamiento, del criterio político, jurídico y filosófico en la colectividad. Es cierto que las atribuciones del Estado se traducirán principalmente en servicios públicos, pero no debemos olvidar que no toda la actuación del Estado es de servicio público, porque existen tareas estatales que no tienen este carácter.

En conclusión, el fundamento de la obligación tributaria se encontrará en las atribuciones del Estado que requieren para su realización medios económicos, que se obtienen principalmente a través del impuesto. (46)

El propio Flores Zavala sustituye el empleo del vocablo "causa de la obligación tributaria" por la expresión "fundamento de la obligación tributaria", resultando así que las tesis que hemos examinado sobre el particular son similares. Toda organización estatal supone la obligación tributaria ya que no sería tal si careciera de una estructura fundamental de este carácter.

En síntesis, la justificación de la relación jurídica tributaria no es otra sino la necesidad que tiene el Estado de obtener fondos para cumplir sus funciones.

6) Los órganos de la administración y los funcionarios, los directores u otros funcionarios de la administración financiera no son sujetos activos o pasivos de la obligación tributaria, ni partes de la relación tributaria. Son los integrantes físicos de los órganos por medio de los cuales se expresa la voluntad del Estado, que a su vez es una entidad superior a todos.

No pueden establecerse distinciones jurídicas entre los órganos y los funcionarios administrativos en general y los órganos y los funcionarios de la Administración Financiera en particular, como si ambos fue-

---

(46) Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 130.

ren categorías distintas, identificables por sus perfiles propios. Son trasladables íntegramente al Derecho Tributario los conceptos bien delineados del Derecho Administrativo sobre los órganos, integrantes de la estructura jerárquica del Estado, y sobre los funcionarios personas físicas a quienes se ha atribuido competencia legal para exteriorizar la voluntad del Estado.

Asimismo, la diferencia establecida por el Derecho Administrativo entre funcionarios y empleados, los primeros con un encargo especial - transmitido por la ley, con carácter representativo, con competencia legal para dictar decisiones ejecutorias y los segundos meros auxiliares técnicos o burocráticos. (47)

Después de haber estudiado los elementos constitutivos de la obligación tributaria, transcribimos la definición que de ésta nos da el Maestro Margain Manautou en los siguientes términos:

"La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie". (48)

Por su parte, Rafael Rojina Villegas nos dice que:

"La obligación tributaria es un estado de subordinación que impone al deudor la necesidad de ejecutar en favor del acreedor un hecho o una abstención". (49)

Francisco Lardo de Tejada afirma sobre el particular lo siguiente:

(47) Pugliese, Mario. Op. Cit. Pág. 53.

(48) Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. Pág. 253.

(49) Rojina Villegas, Rafael. Compendio de Derecho Civil. Vol. V. Editorial Robredo. México 1974. Pág. 44.



te:

"Es la obligación tributaria una relación de Derecho Público nacida de la ley, mediante la cual el Estado, sujeto activo exige coactivamente del contribuyente, sujeto pasivo el pago de una suma de dinero o de una prestación en especie."(50)

En suma pues, la contribución impositiva entraña la obligación de aportar al Estado determinadas cantidades, generalmente en dinero a efecto de que éstas se destinen a sufragar o cubrir los gastos públicos. Se trata, de una obligación que se traduce en prestaciones económicas de dar, no de hacer, que por lo general se realizan mediante la entrega de dinero al Estado y excepcionalmente en bienes en especie.

---

(50) Lerdo de Tejada, Francisco. Ensayos de Derecho Tributario. Editorial JUS. México 1975.

**C A P I T U L O I V**

**LA OBLIGACION TRIBUTARIA DE LOS MEXICANOS CONFORME A LA  
CONSTITUCION DE 1917.**

LA OBLIGACION TRIBUTARIA DE LOS MEXICANOS CONFORME A LA CONSTITUCION DE 1917.

A) TEXTO CONSTITUCIONAL Y ANALISIS TERMINOLOGICO

El artículo 31 Constitucional, dice: Es obligación de los mexicanos" . . . IV.-Contribuir para los gastos públicos de la Federación como del Estado o Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Ahora bien, la duda es si el término contribución es sinónimo de impuesto o, si por el contrario, incluye también otras prestaciones o gravámenes a favor del Estado.

Al respecto, consideramos que dentro del vocablo "contribuciones" usado como género por la Constitución, se encuentran las especies de tributos; esto es, los impuestos, los derechos, es decir, las prestaciones que deben cubrirse al Estado en pago de un servicio jurídico inherente prestado por el Poder Ejecutivo (Administración Pública) y las contribuciones especiales, sobre todo de mejora, que son prestaciones en dinero legalmente obligatorias a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica.

Como ejemplo de contribuciones especiales podemos mencionar, entre otras, la construcción o ampliación de carreteras, caminos, calles, avenidas, parques, introducción de agua potable, etc. Por tanto, del presente estudio se excluyen los productos y aprovechamientos federales,-

porque si bien tienen el carácter de ingresos del Estado, también lo es que su naturaleza es fiscal y no tributaria y, en esa virtud, tales ingresos carecen de interés para efectos del tema que nos ocupa.

En resumen, podemos concluir que bajo el término contribuciones empleado en nuestra Constitución Política, quedan incluidos pues, los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales.

Ahora bien, como el impuesto es la fuente más importante de los ingresos del Estado, vamos enseguida a realizar un breve análisis de la definición que de él nos da el legislador tributario en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación.

La obligación tributaria, bajo diferentes formas y denominaciones, siempre ha existido en la vida de las sociedades humanas, pues su cumplimiento ha sido y es indispensable para el sostenimiento económico y político del Estado y el pleno ejercicio de su actividad soberana. La necesidad y justificación del impuesto es tan obvia que no requiere demostración alguna, a grado tal que incluso, su designación ha sido aceptada unánimemente por la mayoría de tratadistas, a diferencia de lo que ocurre con las demás especies de tributos sobre los cuales existen graves divergencias tanto teóricas como legales.

El Código Fiscal de la Federación vigente define, en su artículo 2o. el impuesto, de la siguiente forma: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales, para cubrir los gastos

públicos". (51)

De esta definición legal, se infiere que el impuesto se caracteriza por ser:

- a).-Una prestación
- b).-En dinero o en especie
- c).-Que fija la ley
- d).-Con carácter general y obligatorio
- e).-A cargo de las personas físicas y morales
- f).-Para cubrir los gastos públicos.

a).-En efecto, el impuesto es una prestación, porque siendo una obligación de derecho público, su pago no da derecho al particular que lo cubre obligadamente de exigir un servicio inmediato o directo que le proporcione beneficios personales ni, mucho menos de su recuperación, lo que explica la resistencia del particular a cubrirlo, dado que paga bajo la idea de que lo hace sin compensación alguna.

b).-Esa prestación debe ser en dinero o en especie, la regla general es que el impuesto deba cubrirse en efectivo, existen salvo casos excepcionales en que debe pagarse en especie, como lo señala la Ley de Impuestos y Fomento a la Minería de 1955, cuyo artículo 12 establece que el impuesto de producción de oro se pagará en especie. No pueden considerarse como impuestos, el servicio militar, el de jurados, etc.(52)

c).-Que fija la ley, es decir, que la obligación de pagar el impuesto tiene como fuente inmediata la voluntad del Estado expresada a

(51) Moreno Padilla, Javier. *Prontuario de leyes fiscales*. Editorial Trillas, México 1980. Pág. 19.

(52) Ley de Minería de 1955.

través del Poder Legislativo órgano constitucionalmente facultado, en virtud de su poder, de su autoridad, de su soberanía. Pero este poder impositivo del Estado no es arbitrario sino que se encuentra limitado, por una parte, por las necesidades financieras del Estado derivadas de las atribuciones que se le han conferido y por la otra parte, por la capacidad contributiva de los sujetos pasivos que, legalmente, se traduce en la salvaguarda de las diversas garantías individuales consagradas por la Constitución General del país.

d).-Con carácter general y obligatorio, lo primero por cuanto que todas las personas sin excepción cuya situación coincida con la prevista por la ley, deben cubrir el impuesto. Y, lo segundo, este es, lo obligatorio, en razón de que no queda al arbitrio del particular cooperar o no, sino que teniendo el impuesto el carácter de una obligación de derecho público, su pago ha de ser forzoso, incluso mediante la coacción de que dispone el Estado para ese efecto.

e).-A cargo de las personas físicas y morales, a las cuales debemos agregar las unidades económicas sin personalidad jurídica propia - señaladas por diversas leyes impositivas que, aunque no son personas - morales de acuerdo con las leyes respectivas, si son sujetos de impuestos por asimilación legal.

f).-Para cubrir los gastos públicos, es decir que los impuestos - han de ingresar a un fondo común que sirva al Estado para cubrir las - necesidades públicas, por cuya razón, es evidente que salvo por dispo-

sición legal como lo apunta el artículo 6o. del Código Fiscal, puede -  
afectarse un ingreso federal a un fin especial.

## B) SUJETOS ACTIVOS DE LA RELACION TRIBUTARIA

### a) LA FEDERACION

El inciso IV del artículo 31 de la Constitución Federal impone a los mexicanos el deber de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Los Estados y Municipios en que residan.

De acuerdo con este precepto constitucional, resulta que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la Federación, Los Estados y Los Municipios, reconociendo a la vez que sólo los Estados y Los Municipios pueden gravar la residencia de las personas.

Pero el problema surge, sin embargo, en relación con el ámbito -competencial de la Federación y los Estados, dado que si bien estas entidades son señaladas por la Constitución como sujetos activos de los impuestos, resulta que este ordenamiento legal no es claro en cuanto a la delimitación, esto es, a la distribución de los poderes tributarios lo que ha dado lugar a que sea la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la que mediante interpretación constitucional, fije la competencia impositiva de ambas entidades.

En efecto, a partir de 1944 la Suprema Corte decidió cinco casos en relación con este problema estableciendo jurisprudencia que se expresa concisamente de la siguiente forma: "La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para

establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a).-Concurrencia contributiva - de la Federación y los Estados, en la mayoría de las fuentes de ingreso (arts. 73 fracc. VII y I24); b).-Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (art. 73 fracc. X y XXIX), y c).-Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (arts. II7, fracc. IV,V,VI y VII, y IIS)."

De acuerdo a lo anterior, puede afirmarse pues que el Poder tributario Federal no tiene ningunas limitaciones constitucionales en cuanto a materias sobre las cuales puede ejercerlo, pues el hecho de que la Constitución le haya otorgado facultades exclusivas de poder tributario sobre ciertas materias en favor del Gobierno Federal (art. 73 fracc. XXIX), ello no significa que se hayan limitado las demás facultades concurrentes que le corresponden en virtud de la fracción - VII del art. 73.

Así lo ha resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al señalar expresamente que "es inexacto que la fracción XXIX del art. - 73 Constitucional limite a la VII del mismo ordenamiento que facultar al Congreso a imponer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto. No puede considerarse como lo es la enunciada en la referida fracción XXIX del artículo 73, como una limitación al Congreso de la Unión para establecer los impuestos aún federales que sean



indispensables para cubrir el gasto público..."

#### b) LOS ESTADOS

En principio, los Estados concurren con la Federación en un poder tributario general, lo que ha sido el principio tradicional de todas - las constituciones federales y ha sido confirmado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La opinión extendida y aún sostenida por la S.C.J.N. en que el - fundamento de dicho principio, o sea el fundamento constitucional de - tal poder tributario de los Estados reside en el artículo 124 de la - Constitución que dispone que "todas las facultades que no estén expresa- samente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados".

Sin embargo, al igual que el Maestro Sergio P. de la Garza, creemos que el artículo 124 de la Constitución Federal no es aplicable a - la distribución de poderes tributarios, sino el artículo 40, que dispone que "es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y - soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior pero unidos en una federación establecida según los principios de esta Ley Fundamental". En otras palabras, es en la autonomía y soberanía de los Estados donde radica el fundamento del poder tributario de los mismos, puesto que es reconocido universalmente que la soberanía implica el poder de tributación y que la falta de dicho poder significa ausencia de sobe-

nia. Además, el art. II7, fracciones de la III a la VIII, significa - que los Estados tienen un poder inherente y original de tributación, - el cual ha tenido la Constitución que restringir en algunas materias.

Ahora bien, La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la tributación sobre el comercio es concurrente para la Federación y para los Estados; en varios casos del impuesto "diesel", al no tener el poder tributario federal sobre esta materia, la corte también ha reconocido que los Estados tenían poder tributario sobre ella.

La tributación sobre las percepciones de los trabajadores y empleados en materia impositiva es concurrente.

Por tanto, el Congreso de la Unión, como legislador ordinario, no puede imponer prohibiciones o limitaciones al poder fiscal de los Estados que la propia Constitución Federal no haya establecido, porque con apoyo en los artículos 40 y 124 de la Constitución Federal, los Estados tienen facultades para legislar en todas aquellas materias que no - - sean exclusivas del Congreso de la Unión.

Tienen este vicio de inconstitucionalidad las prohibiciones impuestas al poder tributario de los Estados en las leyes de las Instituciones de Fianzas y de las Sociedades de Inversión, pues tales instituciones no pueden asimilarse a las instituciones de Crédito y las Sociedades de Seguros a que se refiere la fracción XXIX del artículo 73 - Constitucional y en caso de normas de excepción, como es evidente tal

precepto constitucional, no cabe la interpretación analógica.

Y claro, no quedan comprendidas dentro de la categoría de prohibiciones anticonstitucionales, sino que tienen el carácter de condiciones que quedan en libertad las entidades federativas para aceptar o no según su conveniencia, las que establecen diversas leyes tributarias para que las entidades puedan participar en el rendimiento de impuestos federales que caen en la clase de impuestos concurrentes, porque todos los pueden establecer la Federación como los Estados.

Por último, los Estados han utilizado como fuentes de ingresos tributarios tradicionalmente los siguientes:

Impuesto sobre la propiedad rústica y urbana, el cual sigue siendo el más importante ingreso autónomo de los Estados; pues el impuesto a los ingresos mercantiles lo han coordinado con la Federación; impuestos sobre la producción o compraventa de productos agrícolas; impuestos especiales a la ganadería; impuestos especiales sobre la producción industrial de determinados artículos; impuestos especiales sobre la elaboración de bebidas alcohólicas y sobre expendios de bebidas alcohólicas; impuestos especiales sobre instrumentos públicos, operaciones contractuales y remates; impuestos especiales sobre transmisión de dominio de bienes inmuebles y derechos reales; impuestos especiales sobre adquisición de capitales; impuestos especiales sobre profesiones y ejercicios lucrativos; impuestos especiales sobre sueldos y salarios o sobre remuneraciones pagadas.

Sin embargo, tiende a reducirse la gama de tributos que utilizan autónomamente los Estados como fuentes de ingresos, en virtud de que - la participación por éstos en el rendimiento de los impuestos federales especiales se condicionan a que los Estados no establezcan impuestos sobre dichas fuentes de tributación.

c) LOS MUNICIPIOS

Una de las más importantes aportaciones de los constituyentes de 1917, fue el establecimiento del Municipio Libre.

El artículo 115 en su fraco. II dice:

"Los municipios administrarán libremente su hacienda, que se formará con las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados, - y que, en todo caso, serán las suficientes para atender a las necesidades Municipales".

De acuerdo a lo anterior, resulta que los Municipios, factor importante de democracia no tienen facultad impositiva alguna como lo ha reiterado la S.C.J.N. en las siguientes ejecutorias:

"AYUNTAMIENTOS".-"Su hacienda se formará como lo previene el art. 115 de la Constitución y las contribuciones impuestas por ellos, en virtud de acuerdos que no tengan carácter de leyes y menos de leyes expedidas por las legislaturas competentes, están en pugna con la Carta Magna." (Jurisprudencia Tomo I pag. 310 y otros).

En otra jurisprudencia se señala:

"Al establecer la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación como del Estado o Municipio en que se reside, se está refiriendo a que los impuestos federales se aplicarán exclusivamente para los gastos de la Federación, los estatales para los de los Estados y los municipales para los Municipios, por lo que si una ley impusiera una contribución para una obra determinada de un Municipio y extendiera su aplicación a toda la República, indudablemente contrariaría la Constitución, porque las obras de carácter municipal únicamente se pueden cubrir con los arbitrios municipales"(Jurisprudencia Sem. Jud. de la Fed. Tomo LV, pag. 2723). (53)

Conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, los Estados y los Municipios en que residan los mexicanos.

Este precepto no toma como base el deber de contribuir "LA RESIDENCIA", en el sentido literal, sino la ubicación de la fuente de ingresos gravados por la ley tributaria y por eso no sólo están obligados los mexicanos que vivan en territorio nacional, sino también los domiciliados en el extranjero, cuando reciben un ingreso producido por una explotación comercial o un negocio realizado dentro de la República; y en igualdad de condiciones se encuentran los extranjeros, aunque el precepto constitucional no los mencione, pues esa aparente omisión está subsanada en las leyes fiscales, que señalan los sujetos de las contribuciones sin atender su nacionalidad sino la ubicación de la fuente de la percepción gravada.

(53) Martínez Lopez, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. México 1965. Pág. 64.

### C) SUJETOS PASIVOS DE LA RELACION TRIBUTARIA

#### a) MEXICANOS Y EXTRANJEROS

En cuanto a los sujetos pasivos de la relación tributaria, el texto constitucional que venimos analizando sólo menciona que los mexicanos tienen obligación tributaria; sin embargo, no prohíbe la imposición de esa obligación a los extranjeros que, en realidad, ha hecho legalmente el legislador ordinario a través de diversos ordenamientos impositivos.

El maestro Alfonso Cortina, nos dice al respecto, que si mexicanos y extranjeros gozan de los derechos básicos del hombre, también deben estar colocados en el mismo nivel en cuanto a sus obligaciones públicas entre las cuales se encuentra la del pago de los impuestos. Así es como se explica que la obligación de contribuir para los gastos gubernamentales que establece la fracción IV del Art. 31 Constitucional sea obligación general, a pesar de que literalmente el texto constitucional la refiera sólo a los mexicanos. En realidad, afirma este autor, nunca se ha pretendido interpretar ese texto constitucional en el sentido de que los extranjeros están excluidos del pago de tributos. (54)

La nacionalidad es un vínculo jurídico que une a una persona con un Estado determinado, por el cual, aquél se encuentra sujeto a la potestad de éste. Ese Estado tiene derecho de gravar, de acuerdo con el poder soberano de que esta investido, tanto a nacionales como extranjeros.

Por tanto, el extranjero residente en territorio nacional o en un

---

(54) Cortina, Alfonso. Curso de Política y Finanzas Públicas de México. Editorial Porrúa. México 1977. Pág. 26.

país extranjero, es sujeto pasivo de la obligación tributaria, no en virtud de su nacionalidad, sino en atención a la ubicación de la fuente de riquezas o ingresos; es decir, tomando en consideración la realización del supuesto señalado por la ley como hecho generador del crédito fiscal.

La nacionalidad de un sujeto determina a favor del Estado de que es súbdito, el derecho de gravarlo, toda vez que se encuentra sujeto a sus leyes.

Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligadas a pagar contribuciones ordinarias y extraordinarias, y a satisfacer cualquier prestación pecuniaria, siempre que estén ordenadas por las leyes y alcancen a la generalidad de la población en que residen.

El Estado tiene el derecho de gravar la propiedad, la renta y el patrimonio en general de sus nacionales, aún cuando éstos residan en el extranjero si de allí obtienen esa renta o realicen hechos generadores de créditos fiscales. Pero reconociendo que esta situación daría motivo a que el causante tributaría a dos Estados, el de su residencia y el de su nacionalidad, resulta que nuestro sistema legal considera el pago de los impuestos hechos al fisco extranjero, para deducirlo de la obligación que para con el Estado Mexicano tiene su nacional.

Entre las leyes en que se señala la obligación tributaria de los extranjeros, tenemos las siguientes:

El Código de Comercio cuyo artículo 14 dice:

"Los extranjeros comerciantes, en todos los actos de comercio en que intervengan, se sujetarán al Código de Comercio y demás leyes del país". (55)

La Ley General de Sociedades Mercantiles que en su capítulo XII, -- afirma:

"Las sociedades extranjeras legalmente constituidas tienen personalidad jurídica en la República, y también que; las sociedades extranjeras sólo podrán ejercer el comercio desde su inscripción en el Registro Público de Comercio". (56)

La Ley de Nacionalidad Y Naturalización de 1934, cuyo artículo 32 dispone "a los extranjeros y personas morales extranjeras la obligación de pagar las contribuciones, ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquiera otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas -- por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población". (57)

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta que expresamente sostiene en su artículo 30. fracc. II lo siguiente:

Art. 30.-Son sujetos del impuesto, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de donde procedan: II.-Los extranjeros residentes en el extranjero. . ." (58)

El Código Fiscal de la Federación que dice en su artículo 13:

"Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al --

(55) El Código de Comercio.

(56) La Ley General de Sociedades Mercantiles.

(57) La Ley de Nacionalidad y Naturalización de 1934.

(58) La Ley del Impuesto sobre la Renta.



pago de una prestación determinada al fisco federal". (59)

Como puede observarse pues, aunque el texto constitucional omite la imposición contributiva de los extranjeros, éstos quedan obligados al pago de las contribuciones señaladas expresamente en las leyes respectivas especiales, sin que ello constituya una violación a las garantías individuales, por un lado, porque si como hemos visto, los extranjeros gozan de los mismos derechos de que disponen los nacionales, lógico y jurídico es que compartan las mismas obligaciones de los mexicanos y, por la otra parte, porque siendo el derecho eminentemente territorial, es evidente que el Constituyente originario no tenía por que legislar para extranjeros que, por razón de la ubicación de la fuente de sus ingresos, quedan obligados al pago de los impuestos independientemente de que lo haya o no señalado el constituyente de 1917.

De lo anterior, se desprende pues, que tratándose de los sujetos pasivos, nunca ha habido dificultad en aceptar que pueden ser sujetos pasivos de las obligaciones tributarias tanto las personas físicas como las personas jurídicas o morales. En cambio, ha habido discusiones cuando se trata de definir si las unidades económicas, o entes colectivos no dotadas de personalidad jurídica por otras ramas del derecho, fundamentalmente por el derecho privado, pueden ser sujetos pasivos y hasta qué punto puede llegar esa atribución de sujeto de derecho.

Aceptando que el sujeto de derecho se define como centro de referencia de normas jurídicas, podemos llegar a la conclusión de que es po

(59) El Código Fiscal de la Federación.

sible que el ordenamiento jurídico permita que operen como elemento personal configurador del hecho imponible a esos entes colectivos carentes de personalidad jurídica según otras ramas del Derecho.

De esta manera el art. 13 del C.F.F. atribuye la calidad de sujetos pasivos a "cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros". Pero desafortunadamente el texto legal no es claro para permitir afirmar, sin lugar a dudas que está comprendiendo a las "agrupaciones" de personas y a las comunidades de bienes, o universalidades de derecho, como ya lo hacía el anterior C.F.F., entre las que se encuentran las copropiedades y las sucesiones.

De aquí que estamos de acuerdo con aquellos autores que piensan que por "agrupaciones" deben entenderse no sólo la de personas, sino también la de bienes, y que por "miembros" deben entenderse no sólo las personas físicas que las compongan sino también los bienes que las integran.

La Ley del I.S.R. claramente asimila en su art. 17 a las personas físicas o jurídicas, como causantes del impuesto al ingreso global de las empresas, "a las unidades económicas sin personalidad jurídica (debía aclarar que sin personalidad jurídica de acuerdo con otras leyes), cuando realicen dichas actividades". Obviamente queda comprendida en dicha categoría la asociación en participación regulada por la Ley General de Sociedades Mercantiles y Los Fideicomisos que, según ejecutorias de la S.C.J.N. son patrimonios de afectación y respecto a los cuales las fiduciarias tienen el carácter de sujetos con responsabilidad solidaria.

Por último, dentro de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, ha de distinguirse el sujeto pasivo principal, por adeudo propio, llamado también causante o contribuyente de aquel o aquellos otros que son por adeudo ajeno.

En efecto, el art. 13 del C.F.F. define como sujeto pasivo principal de un crédito fiscal a la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal. Y el art. 14 del mismo ordenamiento legal, sostiene en la fracc. I que son responsables solidariamente quienes en los términos de las leyes estén obligados al pago de la misma prestación fiscal.

Lo anterior pone de manifiesto que el artículo 14 fracc. I del C.F.F. se refiere a la solidaridad sustantiva que, aunque por algunos de sus efectos puede confundirse con la responsabilidad solidaria, no lo puede ser por su fundamento y por tanto debe distinguirse, ya que tratándose de varios sujetos por deuda propia no hace falta que la solidaridad este expresamente indicada en la ley, porque es una solidaridad que nace de la naturaleza de la obligación por un mismo título. Por ejem. si dos o tres personas o más condóminos se hallan en la situación por la cual nace la obligación del impuesto inmobiliario, son solidarios por naturaleza, sin necesidad de que la ley establezca esta obligación solidaria.

Ahora bien, a diferencia de lo que sucede con el sujeto pasivo principal, por adeudo propio, que puede ser determinado sin necesidad de ser

ma alguna expresa por parte de la ley, porque su calidad se deduce de la naturaleza misma del hecho imponible y porque respecto de él se da la capacidad contributiva que es el fundamento del tributo, los sujetos pasivos por deuda ajena son tales únicamente porque la ley tributaria expresamente los determina; de suerte que si la ley tributaria nada dijese al respecto, no podría desprenderse de una simple interpretación que esas personas tengan obligación de pagar el impuesto. De aquí se sigue que no puede haber sujetos pasivos por deuda ajena que la ley no los haya establecido expresamente.

Las causas que han movido al legislador para crear esas deudas ajenas son diferentes para cada categoría de ellas como se ve más adelante.

En efecto el C.F.F. de 1938 disponía en su artículo 27 que "serán sujetos del crédito fiscal, en sustitución del deudor primitivo, todas las personas que hagan a otros cualquier pago en efectivo o en especie, que sea objeto de un impuesto personal".

Sin embargo, las leyes tributarias de la época no consagraron la figura auténtica de la sustitución, la cual elimina al sujeto pasivo principal y pone a otro en su lugar, el sustituto.

En cambio, se han cubierto bajo esa denominación los casos de responsabilidad por retención o por recaudación, por la comodidad que supo ne gravar a una sola persona (al sustituto retenedor o recaudador) en lugar de hacerlo con tantas como son los perceptores de ingresos o paga-

dores de sumas de dinero por concepto de servicios públicos.

El C.F.P. vigente, en su tendencia de simplificar subsumiendo en la responsabilidad solidaria los tres tipos de responsabilidad por deuda ajena (sustituta, solidaria y objetiva), dispone que son responsables solidariamente las personas a quienes se imponga la obligación de retener o recaudar créditos fiscales a cargo de terceros, con lo cual comete un grave error, porque aparte de que llama terceros nada menos que a los sujetos pasivos principales, coloca en el mismo plano a los sujetos con responsabilidad sustituta con los demás responsables, no obstante que los sustitutos se colocan en primer plano frente al acreedor tributario, mientras que los demás responsables solidarios aparecen en el caso de que la prestación fiscal no se cumplió:

En cuanto a la responsabilidad solidaria ésta consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de su cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal.

Por último, una tercera categoría de sujetos pasivos por adeudo ajeno es la representada por los que tienen lo que se ha llamado responsabilidad objetiva; por virtud de la cual se puede atribuir a una persona la responsabilidad de una deuda fiscal que corresponde al sujeto pa-

sivo principal, precisamente por haber adquirido la propiedad o la posesión de ciertos bienes que representan el elemento material del hecho - generador.

#### b) LAS EXENCIONES

Intimamente ligada a la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, encontramos la cuestión de las exenciones que ha dado lugar a largas y acaloradas controversias.

En efecto, el artículo 28 Constitucional dispone expresamente que: "En Los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos..."

Como hemos dicho ya, mucha discusión ha suscitado este precepto -- constitucional por lo que se refiere a las exenciones.

Sin embargo, es conveniente hacer distinciones. No existe discusión respecto de aquellas exenciones, subjetivas u objetivas, por virtud de las cuales se delimita el elemento subjetivo de la relación tributaria. Por ejemplo, cuando el C.F.F. (art. 16) dispone que están exentos de impuestos las instituciones de beneficencia; cuando la L.I.S.R. establece que están exentos de dicho impuesto las cámaras de comercio o de industria; o cuando la L.F.I.I.M. dispone que no están gravados los ingresos procedentes de ventas de maíz, de frijol, o de otros artículos de consumo necesario. En todos estos casos, el significado de las exenciones es delimitar el campo de aplicación, subjetivo u objetivo de ca-

ESTA TESIS DE LA  
1970  
ABRIL DE LA  
BIBLIOTECA

da tributo, o bien reconocer la falta de poder fiscal respecto de quienes carecen de capacidad contributiva o se encuentran fuera de su alcance (como sucede cuando se reconocen exenciones a favor de las naciones extranjeras o sus representantes diplomáticos). En todos estos casos no existe exención de impuestos en el sentido que lo ha interpretado como prohibida, la S.C.J.N. : "La exención de impuestos supone la concesión gratuita". (Jurisprudencia n.º. 88).

La S.C.J.N ha sustentado la tesis general de que "la prohibición de exención de impuestos a que se refiere el Art. 28 Constitucional está reservada para los casos en que se trata de favorecer a determinada persona, estableciendo un privilegio a su favor, pero no cuando la exención alcanza a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general". (Informe del presidente a la SCJN, 1973, Ia. parte, - p.p. 375-377 AR 2209/70, Rafael González Murillo).

En cambio, la discusión se ha encontrado en relación con las exenciones que se han concedido a ciertas categorías de personas, como las cooperativas y las industrias nuevas, o las que se han otorgado a favor de concesiones de servicios públicos.

En lo que toca a las exenciones que en un tiempo fueron concedidas a las sociedades cooperativas, indudablemente están afectadas de inconstitucionalidad, pues significa prerrogativa desigual o indebida en favor de una determinada forma de organización comercial.

Respecto a las exenciones concedidas a favor de las industrias nuevas o necesarias algunos autores opinan que son contrarias al texto constitucional. En cambio, H.B. Margán las considera constitucionales y argumenta en la siguiente forma: El artículo 28 prohíbe las exenciones de impuestos. Sin embargo, las leyes fiscales que les conceden como un incentivo a las industrias nuevas, fundamentales o necesarias al desarrollo económico de México, no contravienen el Art. 28, supuesto que no las establecen en beneficio de algún causante en particular, sino de todos - aquellos que se encuentran en la misma situación general. Esta interpretación corresponde a un cabal conocimiento de las necesidades de expansión industrial en nuestro medio.

Si se quiere, no cumple con el estricto criterio de generalidad en los impuestos, conforme a las ideas más rígidas del liberalismo.

Sin embargo, está de acuerdo con las necesidades reales del desarrollo económico de nuestro medio; por ello, el Estado está capacitado para conceder beneficios fiscales a las empresas que integran la industrialización del país, lo cual, en el fondo, no es sino un subsidio del tesoro a una actividad necesaria.

Por su parte, Sergio F. de la Garza estima también que son constitucionales estas exenciones, pues el espíritu del Constituyente fue indudablemente prohibir las prerrogativas o privilegios indebidos, que introducción desigualdades en los ciudadanos, pero no prohíbe proteger a aquellas industrias que realizan un esfuerzo para lograr el desarrollo eco-



nómico del país en el que todos tenemos interés y del que todos los ciudadanos derivamos beneficios indirectos. (60)

Respecto a las exenciones concedidas a los concesionarios de servicios públicos cuando adquieren obligación a cambio de ellas, en un principio la S.C.J.N. sentó jurisprudencia (la número 458) declarando las constitucionales, pero posteriormente ha dictado varias ejecutorias en sentido contrario, argumentando que, cuando el Estado se compromete a no cobrar impuestos sobre capitales que se invierten en razón de un contrato o concesión, está contratando una de sus facultades que le corresponde a su soberanía y, que no hay razón para que el Estado prescindiera de sus medios de vida y beneficio en perjuicio de los demás contribuyentes, al interés individual del contratista o concesionario. (Informe del Presidente a la S.C.J.N. año 1941 y S.J.F. Apéndice al tomo LXXVI, Ia. parte, II pag. 677).

El Estado presenta un aspecto según el cual obra en ejercicio de su soberanía o de su poder de mando, y usa plenamente de sus facultades de imperio, es decir, actúa unilateralmente, como superior a los particulares quienes por ello, le están subordinados, pero en otras ocasiones, sin dejar de ser persona de derecho público, trata con los particulares sobre bases de igualdad, en virtud de un concierto espontáneo, y no impuesto, sin hacer uso de la autoridad de sus atributos de mando, en suma de una manera análoga a como obran entre sí los particulares. En el primer caso, sus actos son de autoridad, y contra ellos procede el juicio de garantías, en el segundo supuesto no son

---

(60) De la Garza, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México 1979. Pág. 298 y sigs.

actos de autoridad para los efectos de amparo, y contra ellos no cabe - el juicio constitucional.

Los economistas y fiscalistas se dividen respecto de la naturaleza y aceptación de la exención. Para algunos autores, la exención va contra la naturaleza del impuesto, pues viola los principios de generalidad y uniformidad de los impuestos, ya que coloca en una situación de - verdadero privilegio al exento.

Para otros autores, la exención es perfectamente jurídica y no va contra la naturaleza del impuesto, porque la exención se inspira en los principios de justicia y equidad que también constituyen esencia de los impuestos.

Como puede observarse, pues, sobre este punto existen opiniones a favor y en contra. Ambas tienen un porcentaje de verdad. Sin embargo, - nos inclinamos por la opinión de aquellos que las consideran inconstitu - cionales, dado que en la práctica se ha demostrado que los criterios - objetivos y subjetivos para conceder las exenciones no siempre han sido benéficos para la colectividad que sería por lo único que justificara - la exención.

El impuesto tiene un valor de primera importancia para el Estado - puesto que constituye la base de sustentación económica para el desarro - llo de las actividades que se le han encomendado. Cuando el Estado se - sacrifica no percibiendo ingresos por concepto de impuestos, es porque los beneficios a obtener por la colectividad, son iguales o superiores

al sacrificio efectuado; esto es, porque el resultado de la exención - redundará en beneficio de la Nación, ya sea económico, político o cultural; pero en la práctica no siempre se da esta situación, ya que el Estado se deshace de un impuesto sin obtener el beneficio esperado para la colectividad. En tal virtud consideramos que la exención debe existir siempre que se justifique plenamente, avalándonos en este punto la intención legislativa plasmada en el artículo 30 del C.F.F. que señala que los impuestos pueden eximirse parcial o totalmente, cuando se haya afectado o trate de impedirse se afecte la situación de alguna región de la República, o de alguna rama de las actividades económicas.

Este criterio, se confirma, además, con lo dispuesto en el art. 5o. de la Ley del I.S.R., al declarar exentos de este gravamen, a las empresas de cualquier naturaleza pertenecientes al gobierno federal, - al del Distrito Federal, al de los Estados y a los Municipios, cuando estén destinados a un servicio público y a los partidos políticos legalmente reconocidos y los sindicatos obreros, precisamente por los altos fines de esas actividades que indudablemente benefician al país, - del mismo modo como ocurre con otras actividades igualmente superiores cuyos ingresos por su ejercicio, están también exentos, aunque condicionados a la obtención de su autorización por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como ocurre con los establecimientos de enseñanza pública y privada; instituciones de asistencia o de beneficencia; asociaciones y sociedades locales de crédito agrícola, pecuario y ejidal; sociedades cooperativas de productores, de consumo, ejidatarios y comuneros, etc. etc, que por distintas razones a los servi-

cios públicos prestados por el Estado, también realizan actividades que justifican su exención por redundar en beneficios generales, por lo que debe concluirse que las exenciones sólo tienen razón de ser cuando se otorgan de modo general y se trata de actividades que, por su naturaleza, son siempre benéficas al País ya sea económica, política o culturalmente.

#### D) REQUISITOS CONSTITUCIONALES DE LOS TRIBUTOS

##### a) LA PROPORCIONALIDAD

El término proporcionalidad proviene del latín *proportio-proportio* nis que significa disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí.  
(61)

Matemáticamente, la proporcionalidad es la igualdad entre dos razones. Cuatro cantidades a, b, c, y d, están en proporción cuando se cumple  $a/b=c/d$ . Por lo tanto, si le damos un sentido matemático, serían inconstitucionales los sistemas de imposición progresivo, fijo, etc., - precisamente por no ser proporcionales.

Que sea proporcional un impuesto significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia. Un impuesto es proporcional cuando está en relación con los capitales que afecta, dado que a mayor capital corresponde mayor impuesto.

La capacidad contributiva, consiste en la posibilidad real de pa-

---

(61) Enciclopedia Salvat. Tomo 10. Op. Cit.

gar un impuesto. Nuestro Código Fiscal señala que estarán exentos del pago de impuestos, las personas físicas o morales que carezcan de la capacidad contributiva que señalan las leyes. En la práctica, supongamos el caso de dos sujetos, uno con ingresos provenientes de venta y otro con ingresos de su trabajo como obrero, ambos reciben la misma cantidad de dinero; si se toma el primer elemento de generalidad, serían gravados con igual tarifa los dos sujetos, pero tomando en cuenta la uniformidad, se debe gravar más al rendimiento del capital que al obrero.

El economista Adam Smith en su obra "The Wealth of Nations", en su Libro V al tratar el tema de los impuestos dice: "Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción lo más cercano posible a sus capacidades, o sea, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado". (62)

En el artículo 13 de "La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano" se habla de la proporcionalidad y en la Constitución española de 1812, que es antecedente de las Constituciones Mexicanas, se empleó el término "en proporción a sus facultades."

El maestro argentino Dino Jarach, en su obra "Clases de Derecho Tributario", afirma:

El principio de proporcionalidad no ha sido considerado en ningún momento como opuesto a la aplicación de impuestos progresivos. (63)

El licenciado Cortina nos dice: Desde luego, el término "proporcio

(62) Smith, Adam. Op. Cit. Pág. 499.

(63) Jarach, Dino. Clases de Derecho Tributario Argentino. Editorial - CIET. Argentina 1970. Pág. 40.

nal" no se usa con el propósito de excluir, prohibiéndole, el impuesto progresivo. Afirmar que esa disposición constitucional excluye la progresividad es absolutamente inadmisibile y no ha llegado por supuesto, a plantearse esa tesis ante los tribunales y, menos aún, se ha considerado en los estudios sobre la materia.

Nos dice el Licenciado José Rivera Pérez, Ministro de la S.C.J.E. que la proporcionalidad de un tributo obviamente estará influenciada - por la trayectoria o línea de orientación política que en determinado momento asuma el Estado. Y agrega:

"Entonces, podemos conjeturar que la proporción ha de contemplarse el panorama de la economía del Estado, de la economía de la colectividad. Que la proporción se ha de establecer en relación de unas fuentes impositivas frente a otras. Que la proporción no debe quedar limitada a los causantes de una única fuente de impuesto, ni tal caso contemplarse aisladamente, es decir, reducida a su propio sistema dentro de lo que se llaman cuotas proporcionales o progresivas como tecnicismos propios o fiscalistas y es claro que no fue en esta acepción técnica como nuestra Constitución habló de proporcionalidad."(64)

El autor insiste en que, en la proporcionalidad ha de considerarse el tributo en relación a la economía general.

La S.C.J.E. no ha sostenido un criterio definido de lo que debe entenderse por proporcionalidad.

(64) Rivera Pérez, José. Boletín Fiscal de la S. de H. y C.P. Marzo de 1980.

El legislador de 1917 quiso limitar la facultad de las autoridades fiscales al fijar los impuestos, al señalar que la obligación tributaria debe ser en forma proporcional y equitativa.

Algunos autores consideran que la proporcionalidad es la especie y la equidad el género del término JUSTICIA.

El término proporcionalidad debe reunir las características de generalidad y uniformidad.

Considero, que la proporción de la obligación tributaria señalada por el legislador, se traduce en que todos los sujetos que se hallen en una misma situación jurídico-económica abstracta deben contribuir para los gastos públicos del Estado en proporción a su capacidad contributiva.

La S.C.J.N. ha dicho: "La proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta. Los economistas por esto no reputan desproporcional a la contribución que paguen pocos o muchos, en virtud de ser muchos o pocos los dueños de los valores sobre que recaiga, sino a la que se exige sin tener en cuenta la cuantía o importancia de esos valores". Esta tesis la ha repetido la Corte en diversos fallos, y es correcta en cuanto significa que no es indispensable que todos los impuestos graven a todos los sujetos impositivos, pero es incompleta.

En otro fallo la Corte dijo: "Los impuestos deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte. Si se trata de impuestos indirectos, - el hecho que los causa, es lo que la ley tiene en cuenta y la contribución debe estar en proporción con la importancia del acto" (Prentuario Tomo VII pag. 83). (65)

Hace falta que la Corte defina con precisión lo que debe entenderse por proporcionalidad. Como en el caso de las exenciones hace falta una definición de ese elemento esencial de los tributos, dado que las interpretaciones no siempre corresponden a la realidad para lo cual - basta señalar un ejemplo: Del examen del artículo 98 de la ley del - - I.S.R. de 1980 vemos que, el producto del trabajo obtenido del libre - ejercicio de una profesión, se grava con una tasa máxima del 55%. Esta situación no es proporcional desde el punto de vista constitucional si observamos como por el otro lado, los rendimientos del capital son gravados con tasas más bajas como ocurre con los depósitos a plazo fijo, que cubren un gravamen definitivo del 21%.

#### b) LA EQUIDAD

El término EQUIDAD, significa, según el Diccionario de la Lengua Española, justicia natural por oposición a la letra de la ley positiva, igualdad de ánimo, proviene del latín *aequitas-tatis*. (66)

La equidad juega un papel importantísimo en la aplicación del Derecho, pues exige una particular prudencia de los jueces y encargados

(65) Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 203.

(66) Enciclopedia Salvat. Tomo 5. Op. Cit.



en general de interpretar la ley y de aplicarla. Esa prudencia que se requiere en quienes deben ejecutar órdenes, en este caso las órdenes o mandatos contenidos en la ley, prudencia que consiste en obedecer inteligentemente. (67)

El concepto de equidad se considera en algunos sistemas jurídicos como fuente de derecho, en caso de duda o inexistencia de una norma. - El jugador tiene la obligación de aplicar la ley con un criterio equitativo del mismo modo como la tienen también las autoridades administrativas en el ejercicio de su potestad tributaria.

La equidad como principio general de derecho, forma parte del Derecho Positivo, por mandato expreso de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (68)

El maestro Preciado Hernández, dice, que es evidente desde luego que la equidad no se identifica con la justicia, sino que la supone - puesto que se refiere a la aplicación del Derecho.

La equidad, ha sido definida por la S.C.J.N., "en su acepción jurídica considerada como la manifestación de lo "justo" innato en el hombre y en la colectividad, que tiende a realizarse en el derecho positivo. En el Derecho Fiscal; gravando a los individuos según la actividad que desarrollen, la fuente y cuantía de sus ingresos, el de sus necesidades, el interés de la colectividad en la actividad desarrollada y su cooperación al bienestar general".

(67) Preciado Hernández, Rafael. Filosofía del Derecho. Editorial JUS. México 1978. Pág. 230.

(68) De Pina, Rafael. Diccionario de Derecho. Editorial Porrúa. México 1977. Pág. 205.

La equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual. (AR - 429I/58 Ferra, S.A., 2-VI-70; AR 6168 Acumulados; Alfonso Córdova Mendoza y coags.; Einar W. Hagaster y coags. y Allen M. Ellis y coags.)

Por otra parte no se ha puesto suficiente énfasis en las últimas palabras de la fracción IV del artículo 3I, que establece que es "en las leyes" donde deben encontrarse los requisitos de proporcionalidad y equidad.

Es decir, que no se ha puesto suficiente énfasis sobre el mandato Constitucional que exige que sea "en las leyes" que establezcan los impuestos donde quede determinada "la manera proporcional y equitativa", básica de los impuestos.

Nosotros creemos que no puede darse una fórmula general, y que el requisito de justicia tributaria tiene que ser definido legalmente más que interpretado jurisprudencialmente, dado que la interpretación no siempre es correcta como ocurre con la tesis No. II, en la cual la S.C. J.N. ha expresado sobre el particular que "no se ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria".(69)

(69) De la Garza, Sergio F. Op. Cit. Pág. 263.

En el lenguaje común se le dá un significado equivalente a los términos JUSTICIA Y EQUIDAD.

Creemos que el Constituyente de 1917 al hablar de equidad, se refiere al hecho de que las leyes elaboradas por el Poder Legislativo han de subordinarse a la justicia, pues el juzgador no puede actuar libremente dado que sus facultades son expresas.

Podría considerarse, que si cualquier ley dijera que las contribuciones deberían ser proporcionales y justas, tendría el mismo significado que ser proporcionales y equitativas, considero que la equidad entraña la igualdad cualitativa, dentro de una situación abstracta o general. Pero es necesario que la Corte, a falta de disposición legislativa, defina con precisión lo que debe entenderse por equidad.

Durante la vigencia de la Constitución de 1857 y durante algunos años después de la promulgación de la Constitución de 1917, prevaleció la teoría de que el Poder Judicial Federal carecía de poderes constitucionales para proteger a los contribuyentes contra las violaciones perpetradas por los poderes Legislativo y Ejecutivo, tanto Federal como Locales, cuando se establecían o recaudaban tributos y tales violaciones implican el abuso de sus poderes tributarios o de los requisitos constitucionales de que los impuestos fueren proporcionales y equitativos o cuando hubiere violaciones a las leyes fiscales al ser administradas por las autoridades encargadas de liquidar o recaudar los tributos.

Sin embargo, en Octubre 20 de 1926, La Suprema Corte al decidir un juicio de amparo promovido por Aurelio Maldonado contra una ley de un Estado que establecía un impuesto predial, cambió su criterio sostenido por tan largo tiempo y produjo un cambio drástico que abrió la puerta para que La Suprema Corte pudiera conocer asuntos en materia tributaria. La Suprema Corte estableció "que ahora si esta capacitado el Poder Judicial para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo en cada caso especial cuando aparezca a los ojos del Poder Judicial que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o porque se ha excedido el Poder Legislativo en sus facultades constitucionales".

Véase la jurisprudencia a que nos referimos:

"IMPUESTOS" Aunque la Jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que si está capacitado el Poder Judicial Federal, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del Poder Judicial aparece que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido de sus facultades constitucionales. Esa facultad de La Suprema Corte proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado como violación de garantías la falta de proporción o equidad en un impuesto; y si bien el artículo 31 de la Constitución que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho es una violación

de las garantías. De suerte que, si La Suprema Corte, ante una demanda de amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante y ruinoso, negara la protección federal, diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar tal violación, y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatorio la prescripción de la fracción I del artículo 103 de la Constitución Federal, que establece el amparo contra leyes que violen las garantías individuales, puesto que la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos - que se reclamara contra las leyes. (Tomo XVII Maldonado Aurelio. Apéndice al Tomo LXXVI, pag. 813)

Podemos concluir de la jurisprudencia mencionada, que el Poder Judicial si está facultado para juzgar la imposición de un impuesto, cuando sea exorbitante y ruinoso en las condiciones de vida normales de un Estado, ya que implica la violación de garantías protegidas por la fracción I del artículo 103 Constitucional, y procede el amparo. La disposición constitucional se encuentra fuera del capítulo de garantías individuales, sin embargo, se le da el carácter de garantía individual, limitando al legislador su facultad impositiva.

Desde que se dictó la ejecutoria de 22 de Abril de 1942 de Oralia - Guerra Vda. de Villareal se negaron varios amparos con el siguiente fundamento:

"La Suprema Corte de Justicia no tiene facultad para calificar la - proporcionalidad y equidad de los impuestos, en virtud de que en razón - misma de sus funciones, no puede hacer una apreciación que constitucio-

nalmente correspondo al Poder Legislativo, que para ello, cuenta con - elementos de distinta naturaleza de los que dispone la justicia federal". (TOCAS: 7375/41 Guerra Vda. de Villarreal Oralia; 5757/41 Garza - González Cecilia y coags.; 4123/43 Tentli Tello Rodolfo; y 5607/43 Ahu - mada Rojo Jorge y coags.).

Sin embargo, no fue sino hasta el año de 1944, con ponencias pre- sentadas por los Ministros Manuel Bartlett B. y Franco Carreño cuando se modificó en forma definitiva la jurisprudencia de la Suprema Corte, admitiendo las facultades constitucionales de ésta para intervenir en todos los casos en que se violen las garantías constitucionales en ma- teria tributaria, las cuales, por tanto, quedan bajo la tutela del Po- der Judicial Federal, en cuanto le atribuyen tales responsabilidades - los artículos 103 y 107 de la Constitución Federal.

Al formarse la jurisprudencia número II de la Recopilación de 1965 se estableció claramente por la S.C.J.N que la proporcionalidad y equi- dad de los impuestos constituye una garantía individual, aún cuando se encuentre localizada fuera del capítulo respectivo de la Constitución. (Ejec. Aurelio Maldonado S.J.F. V Epoca, Tomo XVII, p. 1013 y apéndice al S.J.F., 1965, Primera Parte, Pleno, tesis II pag. 42).

Esta jurisprudencia se ha ratificado por el pleno, en las ejecu- tivas que aparecen en el Apéndice de 1975; (Tomo XVII Maldonado Aurelio, pag. 1013; Tomo XCVIII Refrescos Pascual, S.A. pag. 861; Tomo CIX Monte

mayor M. Jesús y ccs. pag. 545; Acabados Textiles Lourdes, S.A. pag. 3176; Hilaturas El Molino, S.A. pag. 3176).

La S.C.J.N. ha establecido jurisprudencia (la número 541 de la Recopilación de 1955), que se mantiene a la fecha, en los siguientes términos:

"De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional, segundo, que sea equitativo, y tercero que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que a juicio del Estado, fueran convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos".

La Suprema Corte de Justicia no ha precisado que debe entenderse por proporcionalidad y equidad en los impuestos. Las Ejecutorias (Sem. Jud. de la Fed. Tomo LKV pag. 2723; LVI pag. 2723; LXIX pag. 398; - - LXXIII pag. 813; y LXXV pag. 3603), se limitan a decir que, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales:

1o.-Que sea proporcional

2o.-Que sea equitativo

3o.-Que se destine al pago de los gastos públicos

. Véase la siguiente jurisprudencia:

"COMPETENCIA PARA FIJAR IMPUESTOS".—"Si la finalidad de los impuestos es la de cubrir los gastos públicos y este medio de contribución que nuestra ley suprema impone a los mexicanos debe quedar establecida en una ley secundaria, hay que convenir en que el legislador esta facultado constitucionalmente para expedir esas leyes, sin que esa facultad tenga más límite que el consistente en que la contribución sea destinada a cubrir los gastos públicos y que sea proporcional y equitativa". (Sem. Jud. de la Fed. Tomo LXXXVIII página 573).

La proporcionalidad y equidad de los impuestos tienen como base la capacidad contributiva, los sistemas modernos de imposición coinciden en la idea de que todos estamos obligados a contribuir económicamente para que la sociedad en que vivimos pueda satisfacer sus necesidades, cediéndole una parte equitativa y proporcional de nuestros ingresos o utilidades, una vez que hayan quedado satisfechas las necesidades propias.

Tanto Flores Zavala como S.J. Garza con justa razón critican la separación entre proporcionalidad y equidad que ha hecho la S.C.J.N. al redactar la antes citada jurisprudencia pues en realidad no es posible hacerla sin llegar a resultados absurdos.

S.J. Garza hace el siguiente razonamiento con toda brillantez:

"Es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o de conceptos contrarios o excluyentes. ¿Qué es la proporcionalidad



en materia tributaria? . Algunas veces este concepto sólo puede comprenderse en sentido matemático, por ejemplo en los impuestos indirectos, - como el de ingresos mercantiles o cualquiera de los especiales sobre la producción. Una intuición de justicia nos anuncia de inmediato que la - cuota debe ser fija (proporcional) en relación con la categoría o volumen del objeto gravado (el ingreso o monto de la producción). La doctrina reserva este vocablo para la cuota constituida por el porcentaje fijo. Este criterio de justicia expresado en la proporcionalidad de los - impuestos indirectos, no puede ser aplicable para un impuesto directo - como el de la renta. Si el impuesto sobre la renta gravara con una cuota fija (proporcional) y única, la renta de los contribuyentes, sin diferenciar su distinta capacidad contributiva, estaríamos en presencia - de una injusticia legal.

Si el causante que percibe una renta mensual de cinco mil pesos debe pagar una cuota del 5 por ciento y este mismo porcentaje es la cuota para el causante que obtuvo una renta de un millón, el impuesto sería, justo en apariencia, pero en realidad injusto. Su explicación se encuentra en el movimiento doctrinal que justifica la tarifa progresiva - para igualar en el sacrificio su objetivo a los causantes con diversa - capacidad contributiva.

En la actualidad este movimiento no encuentra ya resistencia. De - este modo la proporcionalidad en los impuestos directos se transforma de fórmula matemática de la cuota sobre el objeto gravado, en proporcionalidad subjetiva, es decir, en la nivelación del sacrificio que se realiza mediante la tarifa progresiva. Puesto que la proporcionalidad se -

sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con el de equidad. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante la expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual.

Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional, y en los directos mediante la progresiva que es también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas, idéntica cuota tributaria. Otra razón viene a corroborar lo expuesto: si esos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda ley tributaria del Congreso (Fraco. IV del artículo 31 Constitucional) fueran contradictorias o excluyentes ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro y la fracción Constitucional liga los objetivos mediante la conjunción copulativa. Ahora puede explicarse la importancia del epígrafe sobre el que llamamos la atención al inicio: si el derecho es el arte de lo bueno y equitativo y se llama así porque el vocablo latino deriva de "justicia", nuestro derecho tributario se cuenta con mayor razón en el principio de equidad (justicia), se consagra en los textos de nuestra Constitución. Toda Ley Tributaria inicum debe nulificarse en forma peculiar del juicio de aspar".(70)

El Ministro de la S.C.J.E., Lic. José Rivera Pérez Campos, considera que no existe redundancia en el precepto constitucional. El requisito de equidad, si adolece de falta de generalidad, que es un requisito jurídico,

(70) De la Garza, Sergio F. Op. Cit. Pág. 208 y sigs.

la ley es inequitativa. Por otro lado el requisito de proporcionalidad mira a la "economicidad del impuesto". No es proporcional la carga que agote la fuente impositiva, aquélla que sus gastos de recaudación sean mayores que la recaudación misma. Critica que La S.C.J.N., al definir que el impuesto no debe ser exorbitante ni ruinoso, lo que significa -- "eludir el problema". (71)

Es también un derecho de la sociedad el de tener los recursos que necesite para atender a los gastos públicos en todos los ramos de la Administración. Tales gastos se cubren con los productos del impuesto y a fin de que estos no sean arbitrarios. La Constitución preceptúa que la contribución sea proporcional y equitativa, proporcional porque debe fundarse en la escala de fortunas, y equitativa, porque ha de repartirse entre todos, según el consumo que hagan de la riqueza. Si analizamos bien estas ideas, veremos que el impuesto no debe recaer más que sobre el producto de los capitales. Si recayerá sobre éstos, aniquilaría tarde o temprano la riqueza pública, formada de la de los particulares, lo que no sería justo ni equitativo. (72)

#### o) DESTINO O FINALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, establece la obligación de contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan los contribuyentes. El destino de los gastos públicos de acuerdo con la Jurisprudencia definida de La S.C.J.N. es una condición de validez constitucional de los tributos. La tesis es como sigue:

(71) Rivera Pérez, José. Op. Cit. Pág. 78 y sigs.

(72) Ruiz, Eduardo. Derecho Constitucional Mexicano. UNAM. 1978. Pág. - 149.

**Tesis 541. IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS.**— De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estipulado por la Constitución, — ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exenciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos. (Recopilación 1955).

Además, la S.C.J.N. ha definido qué debe entenderse por gastos públicos, en tesis jurisprudencial, de la manera siguiente:

**Tesis 118. Gastos Públicos.**—Por gastos públicos no debe entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos (Apéndice al S.J.P., año 1965, — Ia. Parte, Tesis 118, se repite AR 2844/61, Clotilde Acevedo Vda. de Flores, en Informe del Presidente a la S.C.J.N, 1973, Ia. Parte, pp. 383 -384).

Tal tesis ha sido objeto de precisiones. Por ejemplo, recientemente, en diez ejecutorias de la Sala Auxiliar de la S.C.J.N., en las que actuó como ponente el Mtro. Luis Felipe Canudas Orea, se sostuvo la siguiente tesis sobre la naturaleza constitucional del gasto público:

"La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede

cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, banquetas, pagos de sueldos, etcétera.

"El gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destina a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o de los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación".

La fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto ó determinado por ley posterior.

La mayor parte de los impuestos tienen una aplicación general a los gastos públicos. Sin embargo, y por excepción, algunos tributos pueden tener afectaciones especiales. El Código Fiscal de la Federación establece que sólo se puede afectar un impuesto a un fin especial cuando la ley así lo establezca (art. 6). El criterio en favor de la constitucionalidad de la afectación del rendimiento de los tributos a fines especiales ha sido reiterado por la S.C.J.N.

Problema distinto es el de los impuestos con fines extrafiscales. La doctrina reconoce que con referencia a los fines puede haber tres clases de impuestos: los impuestos con fines exclusivamente fiscales, cuyo único objetivo es producir ingresos al erario, tal es el caso del impuesto sobre ingresos mercantiles, del impuesto a la producción del cemento, etc.; Los impuestos con fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo, tales como el I.S.R., que persigue además de la producción de ingresos al fomento del desarrollo económico del país y la distribución equitativa de la riqueza; y por último, los impuestos con fines exclusivamente extrafiscales, que persiguen fines sociales, económicos, etc., pero que por su propia estructura y mecanismo no pueden producir ingresos al erario. Es evidente que mientras que los impuestos con fines fiscales y al mismo tiempo extrafiscales no resultan prohibidos por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, los últimos, es decir, los impuestos con fines exclusivamente extrafiscales sí resultan violatorios del mismo. (73)

---

(73) De la Garza, Sergio F. Op. Cit. Pág. 272.

## CONSIDERACIONES PERSONALES

PRIMERA.— La mayoría de autores y tratadistas coinciden en afirmar que los impuestos tuvieron como origen dos fenómenos político-sociales: La religión y la guerra. La religión, porque siendo el hombre durante siglos intelectualmente un niño, creó dioses ante su temor a lo desconocido y, al hacerlo, se vió obligado a tributarles con sacrificios de animales e incluso de hombres para obtener su protección y ayuda. Y la guerra, porque los vencidos deben tributar a los vencedores para poder sobrevivir.

Pero es incuestionable que desde la aparición en la tierra de la tribu como primera forma social que registra la historia humana hasta entrada ya la época moderna, pasando por las civilizaciones de la antigüedad entre las que destacan por su grandeza las de Egipto, Babilonia, Grecia y Roma, fundamentalmente, los impuestos tuvieron siempre su base o apoyo en la fuerza, ya del jefe de la tribu, del vencedor, del soberano, emperador o señor feudal y, por lo mismo, el importe de lo recaudado por ese concepto, no se destinó a la satisfacción de las necesidades colectivas sino en última instancia al mantenimiento de los grandes ejércitos, los grandes festejos y diversiones de los gobernantes y, en mínima cuantía a los gastos de la administración pública.

SEGUNDA.— La decadencia de la Edad Media en todos los ordenes da lugar al desarrollo histórico de la fase mercantilista y, con ella, el advenimiento de nuevas corrientes del pensamiento en el orden político, económico y filosófico, apareciendo así pensadores y economistas de la talla de Adam Smith, David Ricardo, Stuart Mill y muchos otros, cuyos conceptos doctrinarios dan lugar al planteamiento por primera vez de los principios o máximas que deben animar los impuestos entre los que desta

can fundamentalmente los de justicia, generalidad, uniformidad, certidumbre, comodidad y economía que, lentamente, van encontrando eco entre los pensadores de su tiempo hasta convertirse en principios políticos y quedan plasmados en La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, para luego, instituirse como principios jurídicos en la totalidad de las legislaciones o Constituciones, incluidas las nuestras, sobre todo en la Constitución de 1857 en que se precisan ya con toda claridad no solo esos elementos sino otros como los de legalidad, proporcionalidad y equidad, con lo cual los impuestos dejan de ser producto de la arbitrariedad del soberano para convertirse en obligaciones de Derecho.

TERCERA.- En México, durante la precolonia existió un sistema tributario bien organizado para el grado de desarrollo en que vivía el Imperio Azteca fundamentalmente, porque al lado de la obligación tributaria colectiva o individual existente para obtener por el calpixque los recursos necesarios concentrados por el petlacalcatl precisamente para cubrir los gastos comunes, existía la exención impositiva para el caso de calamidades, hambres, viudes o desastros que ha pasado hasta nuestros días aunque claro con objetivos y miras distintas, porque significando la exención en esencia la renuncia de parte del Estado al más importante de sus ingresos ordinarios, solo se justifica cuando su finalidad es superior al sacrificio del Estado, siempre y cuando se conceda de modo general para preservar así los principios de generalidad y uniformidad que constituyen en esencia la justicia impositiva de nuestros días.

CUARTA.- Durante la prolongada etapa colonial, los españoles aprovecharon los procedimientos tributarios de los aztecos que amalgamaron con los de su propia organización entre los que sobresalía la encomienda, modificandose así la tributación tradicional. Los caciques entregaban



a los encomenderos los tributos que, desde luego, se impusieron sobre la población de manera arbitraria con el criterio de que tributaran al máximo, lo que dió lugar al empobrecimiento de los indígenas y a la confiscación posterior de los pueblos por ese motivo a favor de la corona española que, al final de la colonia determinó que los pueblos pagaran tributos de acuerdo con el número de sus habitantes, dando lugar así al pago de los nueve y medio reales de plata y media fanega de maíz al año por parte de los tributarios; la mitad para los semitributarios como viudos, subsistiendo las exenciones sólo para ancianos, niños y solteros que vivían con sus padres.

Pero lo característico fue que durante toda esta etapa, los españoles emplearon la fuerza para la imposición y cobro de los tributos del cual llegó a responsabilizarse a los funcionarios indígenas con sus propios bienes, prorrataéndoles el pago en abonos mensuales o imponiéndoles obligaciones de carácter personal o laboral, lo cual no fue insólito si se toma en cuenta que, más tarde, fueron víctimas los oriollos y los propios españoles que debieron cubrir impuestos como el quinto real, el de las lanzas, las anatas y media anata, los diezmos, el almojarifazgo, la alcabala y el estanco que produjo grandes ingresos al gobierno español.

QUINTA.— Desde los comienzos de la guerra de independencia se promulgaron disposiciones que afectaban el sistema impositivo colonial; en efecto, pues en diciembre de 1810, Hidalgo promulga un documento que habla de la liberación del pago de impuestos a las castas que los soportaban, y por su parte, la Constitución de Apatzingán señaló que cada individuo debía aportar un 5% de impuestos sobre sus ganancias, suficiente para el sostenimiento del Estado si se toma en cuenta la buena administración de los impuestos.

Con la consumación de la independencia de México, en 1824 se promulga la primera Constitución Federal y, con ella, las disposiciones - más importantes sobre el sistema tributario, dentro de las que destacan el otorgamiento de poderes al Congreso para determinar los impuestos necesarios para sufragar los gastos de la nascente República, así como para determinar su inversión, se señaló que los Estados no podían establecer alcabalas sin la aprobación del Congreso, prohibiéndoseles también el establecimiento de impuestos o derechos sobre comercio exterior sin la autorización previa de una ley reglamentaria.

La Constitución de 1857 introduce grandes aportes en materia tributaria, dado que por una parte, otorga facultades al Congreso para - aprobar el presupuesto presentado por el Ejecutivo y establecer contribuciones y, por otra parte, establecer la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos de la Federación, Estados y Municipio de manera proporcional y equitativa que, en términos generales, - ratifica la Constitución de 1917. Al tenor de estas disposiciones - constitucionales, los impuestos no son ya producto de la fuerza sino - resultado del Derecho, pues aún cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que el Poder Judicial era incompetente para revisar los actos y decretos de los poderes Legislativo y Ejecutivo cuando - se establecían o recaudaban tributos y tales violaciones implicaban - el abuso de sus poderes tributarios o de los requisitos constitucionales de los impuestos, resulta que terminó por aceptar tal posibilidad, con lo cual, aparte de mantenerse el equilibrio entre los poderes del Estado, se salvaguardaron plenamente las garantías individuales de los gobernados.

SEXTA.- Dentro de la teoría General de las obligaciones, para establecer la naturaleza de la relación jurídica en materia tributaria, hemos de estudiar este aspecto por el que los contribuyentes aportan al Estad

de las contribuciones para cubrir los gastos públicos, surgiendo así - la figura jurídica denominada obligación tributaria, que es una especie del género obligación jurídica en general, por cuya razón existen entre ambas figuras jurídicas analogías y diferencias: Son análogas, por - cuanto que en aquella como en ésta, hay generalmente dos sujetos y un - objeto integradores de la obligación, pero se distinguen esencialmente porque en la obligación jurídica tributaria, uno de los sujetos, el activo, es siempre de Derecho Público de cuya naturaleza participa tam - bién el objeto por tratarse de una prestación, es decir, de ingresos - recaudados por el Estado en ejercicio de su poder de imperio.

SEPTIMA.- En el artículo 31 fracción IV de la Constitución de 1917, el Constituyente utilizó el vocablo contribuciones, por lo que ha de entenderse que siendo el género comprende las tres especies de tributos: esto es, los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales.

OCTAVA.- Técnicamente, el Constituyente no tenía porque establecer la obligación contributiva de los extranjeros, habida cuenta de que siendo el derecho eminentemente territorial, el soberano de un Estado no puede legislar válidamente sobre súbditos sujetos a otra potestad sobe - rana, por tanto, su obligación contributiva no es anticonstitucional, bastando para ello su residencia en territorio nacional o bien, que en él tenga su asiento la fuente de ingresos, pues de otro modo recibirían un trato privilegiado que desde luego iría contra el principio - de igualdad ante la ley consagrado por la propia Constitución. De aquí que sean constitucionales, entre otras la Ley del Impuesto sobre la - Renta y el Código Fiscal de la Federación.

NOVENA.- Son sujetos de la relación jurídica tributaria: La Federación Los Estados y Los Municipios, acorde a la Fracción IV del artículo 31 Constitucional. La Federación tiene poder tributario ilimitado, mientras que los Estados tienen limitada esa competencia, porque si bien -

concurrer con la Federación en la mayoría de las fuentes de ingresos, - resulta que no pueden legislar desde el punto de vista tributario, respecto de aquellas materias exclusivas de la Federación, o bien, sobre - las que la propia Constitución les impone restricciones o prohibiciones. Por tanto, respecto de los Estados no puede hablarse de una soberanía - tributaria, sino acaso de una autonomía.

DECIMA.- Ni la Constitución ni las leyes fiscales especiales definen - con precisión los términos proporcionalidad y equidad, elementos esenciales de los impuestos.

Es preciso que legalmente se establezca el contenido y alcance de tales elementos, pues los conceptos que en vía de interpretación ha dado la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, lejos de resolver la - situación la hace más confusa puesto que si bien, la proporcionalidad - mira a la economicidad del impuesto, con lo cual no es proporcional la carga que afecta a la fuente de ingresos, resulta que no se define el - quantum que a juicio de nuestro máximo tribunal afecta ya dicha fuente de ingresos.

Algo parecido ocurre con la equidad, porque si bien ha de entenderse como tal la universalidad o generalidad del tributo, resulta que indirectamente, por la vía de exención no prevista expresamente en la Carta Magna y aún en las leyes fiscales con la naturaleza que se le pretende dar como excepción a la regla y, en consecuencia, se cercena o vulnera el principio de equidad al restringirse o limitarse indiscriminadamente las notas de universalidad o generalidad impositiva.

Por lo tanto, pensamos que la definición de tales elementos deben ser incluidos en el Código Fiscal de la Federación dentro del Título - segundo, Capítulo primero, que contiene las disposiciones substantivas, para asegurar la plena garantía de legalidad de las contribuciones, por lo que, personalmente, en primer lugar, propongo las siguientes defini-

ciones:

Por proporcionalidad debe entenderse que todos los sujetos que se encuentren en una misma situación jurídico-económica abstracta, deben contribuir para los gastos públicos del Estado de acuerdo a su capacidad contributiva.

Por equidad debe entenderse la igualdad cualitativa de los sujetos dentro de una situación abstracta y general.

De acuerdo a estas concepciones la inclusión de la definición de los elementos proporcionalidad y equidad deberían quedar plasmados en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 13 de la siguiente manera:

"Art. 13.-Todas las personas físicas o morales, mexicanas o extranjeras, que se encuentren obligadas a contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, en los términos que impone la Fracción IV del Artículo 31 Constitucional.

Para los efectos del párrafo anterior deberá entenderse por proporcionalidad que todos los sujetos que se encuentran en una misma situación jurídico-económica abstracta, deben contribuir para los gastos públicos del Estado de acuerdo a su capacidad contributiva. Por equidad la igualdad cualitativa de los sujetos, dentro de una situación abstracta y general."

La Constitución Federal impone a los mexicanos la obligación de contribuir para los gastos públicos del Estado en la fracción IV del Artículo 31, excepcionalmente el Código Fiscal de la Federación incluye a los extranjeros y determina a los sujetos pasivos de la relación

jurídica tributaria. El Título segundo, Capítulo Primero del Código - Fiscal de la Federación, en su artículo 13 señala expresamente quienes son los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, considerando que la definición de los elementos proporcionalidad y equidad se debe incluir en el citado artículo ya que en éste se determina el sujeto - pasivo de la obligación jurídica tributaria, obligado a contribuir para los gastos públicos del Estado.

## BIBLIOGRAFIA

- 1.-ARMIENTA, GONZALO  
El proceso tributario en el Derecho Mexicano. Editorial Porrúa México. 1977.
- 2.-ASTOLFI C., JOSE  
Historia Moderna y Contemporánea. Editorial Kapeluz. Buenos Aires. 1964.
- 3.-BURGOA, IGNACIO  
Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa. México. 1979.
- 4.-CORONADO, MARIANO  
Elementos de Derecho Constitucional Mexicano. UNAM. México 1976.
- 5.-CORTINA, ALFONSO  
Curso de Política y Finanzas Públicas de México. Editorial Porrúa. México 1977.
- 6.-CHAVEZ PADRON, MARTHA  
El Derecho Agrario en México. Editorial Porrúa. México 1977.
- 7.-DE LA GÁRZA, SERGIO F.  
Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México 1979.
- 8.-FLORES ZAVALA, ERNESTO  
Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa. México 1977.
- 9.-HERNANDEZ TEJERO, FCO. JAVIER  
El Derecho Romano. Universidad de Madrid. 1959.
- 10.-JARACH, DINO  
Clases de Derecho Tributario Argentino. Editorial CIET. Argentina - 1970.
- 11.-KUMKE, WOLFGANG  
Historia del Derecho Romano. Ediciones Ariel. México 1970.
- 12.-LERDO DE TEJADA, FRANCISCO  
Ensayos de Derecho Tributario. Editorial JUS. México 1975.
- 13.-LOPEZ AUSTIN, ALFREDO  
La Constitución Real de México. - Tenochtitlán. UNAM 1961.

- 14.-MARGAIN MANAUTOU, EMILIO  
Introducción al estudio del Derecho Tributario. Editorial Universitaria Potosina. México 1977.
- 15.-MARTINEZ LOPEZ, LUIS  
Derecho Fiscal Mexicano. México - 1965.
- 16.-MIRANDA, JOSE Y JIMENEZ MORENO W.  
Historia de México. Editorial - - ECLAISA. México 1977.
- 17.-MOTO SALAZAR, EFRAIN  
Elementos de Derecho. Editorial - Porrúa. México 1972.
- 18.-PETIT, EUGENE  
Tratado elemental de Derecho Romano. Editora Nacional. México 1975.
- 19.-PRECIADO HERNANDEZ, RAFAEL  
Filosofía del Derecho. Editorial - JUS. México 1978.
- 20.-PUGLIESE, MARIO  
Instituciones de Derecho Financiero. Ediciones Porrúa. México 1976.
- 21.-ROJINA VILLEGAS, RAFAEL  
Compendio de Derecho Civil, Vol. V Editorial Robredo. México 1976.
- 22.-RUIZ, EDUARDO  
Derecho Constitucional. UNAM. 1978.
- 23.-SMITH, ADAM  
La Riqueza de las Naciones. Libro V. The Harvard Classics. Charles M. Elliot. 1956
- 24.-TENA RAMIREZ, FELIPE  
Derecho Constitucional Mexicano. - Editorial Porrúa. México 1976.
- 25.-TENA RAMIREZ, FELIPE  
Leyes Fundamentales de México. Editorial Porrúa. México 1969.
- 26.-VON MAYER, ROBERT  
Historia del Derecho Romano. Editorial Labor. Tomo I. 1941.

## D I C C I O N A R I O S

- DE FINA, RAFAEL  
Diccionario de Derecho. Editorial - Porrúa. México 1977.
- SALVAT EDITORES, S.A.  
Enciclopedia Salvat. Barcelona Espn Ha. 1971.



**L E Y E S**

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

LEY DE MINERIA de 1955.

LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES.

LEY DE NACIONALIDAD Y NATURALIZACION de 1934.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

EL CODIGO DE COMERCIO

EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

PRONTUARIO DE LEYES FISCALES. Moreno Padilla, Javier. Editorial Trillas, S.A. México 1980.

**B O L E T I N**

BOLETIN FISCAL de la S.de H. y C. P. RIVERA PEREZ JOSE. Marzo de 1980.